



FACULTAD DE DERECHO

**DEPARTAMENTO DE DERECHO
ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y
PROCESAL**

**IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES
DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES
TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO
SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA.
CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA**

Autor: Manuel Joaquim Pereira

Director: Prof. Dr. José Antonio Chamorro y Zarza

SALAMANCA 2017



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

FACULTAD DE DERECHO

**DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO,
FINANCIERO Y PROCESAL**

**IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES
DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES
TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO
SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA.
CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA**

SALAMANCA 2017

Tesis Doctoral presentada por el Lic. Manuel Joaquim Pereira bajo la dirección del Prof. Dr. José Antonio Chamorro y Zarza para la colación del Grado de Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca

Autor:

Director (V. ° B. °):

Fdo.: Manuel Joaquim Pereira

Fdo.: José Antonio Chamorro y Zarza

**O presente trabalho¹, apresentado na
Facultad de Derecho da Universidad de
Salamanca foi desenvolvido no âmbito
dos Programas de Doutoramento em
“Estado de Derecho y Gobernanza
Global”, del Departamento de Derecho
Administrativo, Financiero y Procesal
de la Universidad de Salamanca, e
“Gestión y Administración de
Empresas” del Departamento de
Economía Financiera y Contabilidad
de la Universidad de Valladolid, para
obtenção do grau de Doutor.**

¹ Elaborado em conformidade com o Novo Acordo Ortográfico.

**À Zita, Carla, Ana Raquel, Constança, Victor
e à minha mãe Maria Luisa.**

AGRADECIMENTOS

Um processo de investigação com a finalidade de elaborar uma tese de doutoramento, independentemente da respetiva temática a tratar, é um desafio importante, transversal e multidisciplinar.

O cerne principal de qualquer tese de doutoramento é constituído pelo tema escolhido e superiormente aprovado, sobre o qual se pretende inovar, apresentando-se em termos finais as soluções perconizadas, sendo que, nunca estaremos na presença de um “trabalho” acabado, porque a vida, no sentido lato da palavra e, na sua imensa diversidade não é estática, antes pelo contrário, é nos nossos dias, cada vez mais dinâmica.

Assim sendo, e porque há uma quantidade de áreas que, com a sua especificidade, imperiosamente convergem para que sejam atingidas as “Conclusões e Sugestões” o chamado “produto final”, foi necessário e enriquecedor recorrer à ajuda de algumas pessoas amigas, devidamente capacitadas para o efeito.

Face a esta evidência constatada no decurso destes anos de trabalho de investigação, é imperioso e de inteira justiça, que exponencie a colaboração desinteressada das pessoas que a seguir tomo a liberdade de mencionar, plasmando neste espaço de agradecimentos, o meu reconhecimento sincero, consubstanciado numa profunda gratidão.

- ALCÍDIO HERNANI DE CASTRO LOPES

- ALEXANDRINA ISABEL AFONSO FERNANDES

- ANTÓNIO AUGUSTO GUERRA NUNES DOS REIS

- ANTÓNIO FRANCISCO VERDELHO

- ATILANO SUAREZ

- CARLOS ALBERTO DIAS VIEIRA
- CARLOS MANUEL GONÇALVES FERREIRA
- FILOMENA MARIA PEREIRA
- FRANCISCO JOSÉ TERROSO CEPEDA
- JORGE DAS GRAÇAS GONÇALVES CARNEIRO
- LUISA MARIA MARQUES DE SOUSA LIMA
- MARIA PAULA DE MAGALHÃES CARNEIRO
- VITOR MANUEL GUERRA AFONSO VIDEIRA

INDICE GERAL

ÍNDICE

<i>AGRADECIMENTOS</i>	<i>5</i>
<i>RESUMO EM PORTUGUÊS.....</i>	<i>31</i>
<i>RESUMEN EN ESPAÑOL</i>	<i>37</i>
<i>ABSTRACT.....</i>	<i>61</i>
<i>PALAVRAS CHAVE.....</i>	<i>66</i>
<i>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....</i>	<i>68</i>
<i>INTRODUÇÃO GERAL.....</i>	<i>74</i>
<i>I PARTE</i>	<i>86</i>
<i>INTRODUÇÃO</i>	<i>87</i>
<i>I.1 ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS</i>	<i>90</i>
<i>I.2 O DIREITO FINANCEIRO E O DIREITO TRIBUTÁRIO</i>	<i>94</i>
<i>I.3 PRINCÍPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS</i>	<i>99</i>

I.4 O DIREITO DOS IMPOSTOS E O RESPETIVO ORDENAMENTO JURÍDICO	
.....	102
I.5 IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – PRINCIPAIS	
CARATERÍSTICAS.....	105
I.6 REFORMA E ESTABILIDADE DAS LEIS FISCAIS	108
I.7 NORMAS FISCAIS E AGENTES ECONÓMICOS	109
I.8 ALTERAÇÕES CONJUNTURAIS E ESTRUTURAIS	110
I.9 REFORMA FISCAL E PODERES DO ESTADO	112
I.10 CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL	112
I.11 HARMONIZAÇÃO E COORDENAÇÃO FISCAL	114
I.12 A EQUIDADE FISCAL E A EFICÁCIA FISCAL NO PLANO	
INTERNACIONAL.....	116
I.13 GÉNESE DA CRIAÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA – BREVE SÍNTESE	118
I.14 A FISCALIDADE INDIRETA NA UNIÃO EUROPEIA.....	120
I.14.1 A Harmonização da Tributação das Transações nos Estados-membros da	
Comunidade Económica Europeia-Razões da Adoção do IVA/Resenha Histórica	120
I.15 A POLÍTICA FISCAL INDIRETA NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA.	122

I.16 SITUAÇÃO ATUAL NA COMUNIDADE – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	124
I.17 O IVA NA ORDEM JURÍDICA COMUNITÁRIA	125
I.18 A NEUTRALIZAÇÃO DO FATOR FISCAL E O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NO PAÍS DE DESTINO. O TRATADO DE ROMA E A TRIBUTAÇÃO INDIRETA.....	128
I.19 A EVOLUÇÃO DA HARMONIZAÇÃO INDIRETA–IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.....	130
I.19.1 Primeira Fase	131
I.19.2 Segunda Fase	133
I.19.3 Terceira Fase	134
I.19.4 Quarta Fase.....	135
I.20 AS LIMITAÇÕES DO SISTEMA.....	135
I.21 MODALIDADES DE IMPOSTO SOBRE AS TRANSAÇÕES – EFEITOS SOBRE AS TROCAS INTRACOMUNITÁRIAS – IMPOSTOS CUMULATIVOS E EM CASCATA	139
I.22 IMPOSTOS MONOFÁSICOS.....	140

I.23 O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/ESTADOS MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA	141
I.24 BASE JURÍDICA - BREVE HISTÓRIA SOBRE A HARMONIZAÇÃO DO IVA – PRIMEIRA E SEGUNDA DIRETIVAS DO CONSELHO	142
I.25 A DENSIFICAÇÃO DA DIRETIVA IVA	144
I.26 O REGIME DO IMPOSTO NA DIRETIVA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	145
I.27 ÂMBITO DE APLICAÇÃO TERRITORIAL E TAXAS	146
I.28 A NEUTRALIDADE DO IVA	148
I.29 A EVOLUÇÃO DO IVA COMUNITÁRIO/SEXTA DIRETIVA- CARACTERIZAÇÃO GERAL.....	150
I.30 MERCADO INTERNO COMUNITÁRIO E A SUPRESSÃO DAS FRONTEIRAS FISCAIS	155
I.31 REGIME TRANSITÓRIO INERENTE ÀS OPERAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS.....	156
I.32 ELEMENTOS DE TRABALHO DA COMISSÃO PARA A PASSAGEM A UM NOVO SISTEMA COMUM DO IVA	159

I.33 MÉTODO DO CRÉDITO DO IMPOSTO – ELEMENTOS	
DIFERENCIADORES E ORGANIZACIONAIS	161
I.34 PROPOSTAS INICIAIS DA COMISSÃO	165
I.35 COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO SOBRE O FUTURO DO IMPOSTO	
SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	167
I.36 NECESSIDADE DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	
MAIS SIMPLES, MAIS EFICIENTE E MAIS ROBUSTO	171
I.37 VANTAGENS E AMEAÇAS DO IVA	172
I.38 ESTRUTURA DAS TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR	
ACRESCENTADO NA UNIÃO EUROPEIA	174
I.39 O PAPEL DO PARLAMENTO EUROPEU	178
I.40 CÓDIGO DE CONDUTA NO DOMÍNIO DA FISCALIDADE DAS	
EMPRESAS DOS ESTADOS-MEMBROS	179
I.41 ADOÇÃO OBRIGATÓRIA DO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR	
ACRESCENTADO – PRINCÍPIOS ORIENTADORES	179
I.42 LISTAS DE PRODUTOS ATUAL E TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O	
VALOR ACRESCENTADO	184

I.43 REGIME DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NAS	
TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)	187
I.43.1 Caraterização	187
I.43.2 Mecanismo	187
I.44 TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIA DE BENS	189
I.45 LOCALIZAÇÃO DAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS E	
ISENÇÕES NAS TRANSMISSÕES DE BENS	189
I.46 ISENÇÕES NAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS	190
I.47 ISENÇÕES NAS IMPORTAÇÕES DE BENS	192
I.48 TAXAS NAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS	195
I.49 TAXAS REDUZIDA, INTERMÉDIA E NORMAL DO IMPOSTO SOBRE O	
VALOR ACRESCENTADO, ATUALMENTE EM VIGOR NA UNIÃO	
EUROPEIA.....	196
I.50 PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA	198
I.51 ANÁLISE ÀS DIVERGENTES TAXAS EM VIGOR DO IMPOSTO SOBRE	
O VALOR ACRESCENTADO	199

I.52 EVOLUÇÃO RECENTE DAS TAXAS DO IMPOSTO EM PORTUGAL E	
ESPANHA	203
<i>CONCLUSÕES DA PRIMEIRA PARTE</i>	205
<i>II - PARTE</i>	209
<i>INTRODUÇÃO</i>	210
II.1 AS RELAÇÕES DE BRAGANÇA COM ESPANHA NO INÍCIO DO SÉCULO	
XX.....	216
II.2 AS RELAÇÕES DE PROXIMIDADE ENTRE AS LOCALIDADES DE	
BRAGANÇA E ZAMORA	218
II.3 CARACTERIZAÇÃO DO TECIDO SÓCIO-ECONÓMICO DA ZONA DE	
BRAGANÇA.....	220
II.4 COOPERAÇÃO TRANSFRONTEIRIÇA – BRAGANÇA ZAMORA	224
II.5 MERCADO DE EMPREGO DA ZONA TRANSFRONTEIRIÇA DE	
BRAGANÇA – ESTATÍSTICAS	227
II.6 A EVOLUÇÃO AO LONGO DOS TEMPOS DAS TAXAS DO IMPOSTO	
SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NOS ESTADOS-MEMBROS.....	230

II.7 DISCREPÂNCIA NAS TAXAS DE IVA APLICADAS PELOS ESTADOS	
MEMBROS À MESMA FAMÍLIA DE PRODUTOS E SERVIÇOS	239
II.8 ESTADOS MEMBROS QUE PRATICAM TAXAS REDUZIDAS	
INFERIORES AO INTERVALO ESTABELECIDO PELA UNIÃO EUROPEIA.	
.....	245
II.9 AS TAXAS DO IVA SUBIRAM MAIS DE 43% DESDE A SUA	
IMPLEMENTAÇÃO EM PORTUGAL	249
II.10 PORTUGAL FOI O SEGUNDO PAÍS DA EUROPA COM MAIOR	
AUMENTO DA TAXA DO IVA.....	250
II.11 EVOLUÇÃO DAS TAXAS DO IVA EM PORTUGAL E ESPANHA DESDE	
2006 ATÉ ABRIL DE 2017	251
II.12 OBJEÇÕES À ATUAL ESTRUTURA DAS TAXAS DO IMPOSTO SOBRE	
O VALOR ACRESCENTADO	253
II.13 ALGUMAS RAZÕES QUE LEVAM OS PORTUGUESES RESIDENTES NA	
ZONA TRANSFRONTEIRIÇA A FAZER COMPRAS EM ESPANHA.....	255
II.13.1 Taxas e listas do IVA de alguns produtos em Espanha	255
II.13.2 Taxas e listas de IVA de alguns produtos em Portugal.....	257

II.14 COMPARAÇÃO DE ALGUNS PRODUTOS INTEGRANTES DAS LISTAS E TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA	261
II.15 CASOS ESPECÍFICOS	263
II.15.1 Instalação de filial de uma empresa Espanhola na cidade de Bragança- Portugal.....	263
II.15.2 Empresários/Vendedores Espanhóis nas zonas limítrofes de Portugal	264
II.15.3 Área de serviço de combustíveis “La Lucha Rabano” de Aliste-Espanha...	265
II.15.3.1 Governo de Portugal criou descontos em algumas zonas transfronteiras do interior com Espanha, para grandes empresas transportadoras de mercadorias.	267
II.15.4 Pequenos Comerciantes/Empresários de Espanha	269
II.15.5 Grande superfície (Hiper-Mercado) “Eroski” da Cidade de Zamora.....	269
II.16 ESTUDO COM BASE NUM “CABAZ” DE PRODUTOS ALIMENTARES, VESTUÁRIO E CALÇADO, HIGIENE PESSOAL E GERAL, BEBIDAS, COMBUSTÍVEIS, ETC	271
II.17 RESULTADO DO INQUÉRITO EFETUADO NO DECURSO DOS MESES DE JULHO, AGOSTO E SETEMBRO DE 2016	276

II.18 GRÁFICOS DAS RESPOSTAS OBTIDAS NOS INQUÉRITOS	
EFETUADOS	281
II.18.1 Perfil de Consumos dos Inquiridos	281
II.18.2 Frequência com que os bragançanos se deslocam a Espanha	283
II.18.3 Gastos em euros por deslocação	284
II.18.4 Composição do agregado familiar dos inquiridos.....	285
II.19 DESAGREGAÇÃO NUMÉRICA DAS RESPOSTAS DO INQUERITO	286
II.20 CESSAÇÕES DE ATIVIDADE EM IMPOSTO SOBRE O VALOR	
ACRESCENTADO NAS SEIS ZONAS DE FRONTEIRA	288
II.21 PROJETO ORIGINÁRIO DA COMUNIDADE E A REFORMA DO IVA .	290
II.22 ATIVIDADES ISENTAS DE IMPOSTO SOBRE O VALOR	
ACRESCENTADO EM PORTUGAL E EM ESPANHA,	291
II.23 INDEFINIÇÕES DA POLÍTICA FISCAL EUROPEIA.....	296
II.24 PARA UM CRESCIMENTO ECONÓMICO NO MUNDO GLOBALIZADO.	
.....	298
II.25 NECESSIDADE DE INTERCÂMBIO AUTOMÁTICO NO ÂMBITO DA	
FISCALIDADE.	300

II.26 SIMPLIFICAÇÃO E MAIOR EFICÁCIA DO SISTEMA DO IMPOSTO	
SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	303
II.27 A HAMONIZAÇÃO FISCAL E O PREVISÍVEL FUTURO DA UNIÃO	
EUROPEIA.....	306
II.28 COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO	
CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU	309
<i>CONCLUSÕES GERAIS FINAIS</i>	320
<i>PROPOSTAS</i>	326
<i>PÓS CONCLUSÃO</i>	337
<i>BIBLIOGRAFIA</i>	340
<i>DIVERSA LEGISLAÇÃO AVULSA</i>	359
<i>ANEXOS</i>	367

LISTA DE QUADROS

QUADROS/PÁGINAS

QUADRO I

TAXAS EM VIGOR NA UNIÃO EUROPEIA.....	196
---------------------------------------	-----

QUADRO II

ESTRUTURA DA ZONA TRANSFRONTEIRIÇA EM TERMOS DE ÁREAS E HABITANTES.....	220
--	-----

QUADRO III

DESEMPREGADOS INSCRITOS NOS CENTROS DE EMPREGO NOS CONCELHOS TRANSFRONTEIRIÇOS EM DEZEMBRO DE 2006.....	227
---	-----

QUADRO IV

DESEMPREGADOS INSCRITOS NOS CENTROS DE EMPREGO NOS CONCELHOS TRANSFRONTEIRIÇOS EM DEZEMBRO DE 2010.....	227
---	-----

QUADRO V

DESEMPREGADOS INSCRITOS NOS CENTROS DE EMPREGO NOS CONCELHOS TRANSFRONTEIRIÇOS EM DEZEMBRO DE 2015.....	227
---	-----

QUADRO VI

EVOLUÇÃO AO LONGO DO TEMPO DAS TAXAS DO IVA NOS ESTADOS-MEMBROS.....	231
---	-----

QUADRO VII

DISCREPÂNCIA NAS TAXAS DO IVA APLICADAS NAS TAXAS DO IVA PELOS ESTADOS-MEMBROS À MESMA FAMÍLIA DE PRODUTOS E SERVIÇOS.....	239
--	-----

QUADRO VIII

ESTADOS-MEMBROS QUE PRATICAM TAXAS REDUZIDAS INFERIORES AO INTERVALO ESTABELECIDO PELA UNIÃO- EUROPEIA.....	247
---	-----

QUADRO IX

EVOLUÇÃO DAS TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO EM PORTUGAL E ESPANHA DESDE 2006 ATÉ ABRIL 2017.....	251
---	-----

QUADRO X

COMPARAÇÃO DE ALGUNS PRODUTOS INTEGRANTES DAS LISTAS E RESPECTIVAS TAXAS DO IVA ENTRE PORTUGAL E ESPANHA.....	261
---	-----

QUADRO XI

COMPARAÇÃO DE PREÇOS DOS PRODUTOS EM BRAGANÇA E ZAMORA-ESTUDO COM BASE NUM “CABAZ” DE PRODUTOS ALIMENTARES, VESTUÁRIO E CALÇADO, HIGIENE PESSOAL E GERAL, BEBIDAS, COMBUSTÍVEIS, ETC.....	271
--	-----

QUADRO XII

CESSAÇÃO DE ATIVIDADES NA ZONA TRANSFRONTEIRIÇA....	288
---	-----

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICOS/PÁGINAS

GRÁFICO I

PERFIL DE CONSUMO DOS INQUIRIDOS.....	282
---------------------------------------	-----

GRÁFICO II

FREQUÊNCIA COM QUE OS BRAGANÇANOS SE DESLOCAM A ZAMORA.....	284
--	-----

GRÁFICO III

GASTOS EM EUROS POR CADA DESLOCAÇÃO.....	285
--	-----

GRÁFICO IV

COMPOSIÇÃO DO AGREGADO FAMILIAR DOS INQUIRIDOS...	286
---	-----

LISTA DE MAPAS

MAPAS/PÁGINAS

MAPA I

PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA.....	198
-------------------------------	-----

MAPA II

FRONTEIRA DE PORTUGAL-ESPANHA.....	224
------------------------------------	-----

MAPA III

FRONTEIRA DE BRAGANÇA-ZAMORA.....	226
-----------------------------------	-----

RESUMO EM PORTUGUÊS

“OS IMPOSTOS SÃO O PREÇO A PAGAR POR UMA SOCIEDADE CIVILIZADA”².

A fiscalidade constitui uma das bases bastante importante da soberania das nações, já que, sem recursos financeiros, as autoridades dos países não dispõem de meios para exercer as respetivas políticas conducentes à governação, nomeadamente a satisfação das necessidades públicas, privilegiando a Justiça Social e a Justiça Fiscal.

No entanto, nos tempos que correm e ao abordarmos a temática dos impostos, emerge uma questão premente:

Estaremos preparados para pagar qualquer preço e aceitarmos qualquer nível de impostos sem que tenhamos serviços públicos de qualidade e sem que tenhamos como adquirido a justeza e equidade desses mesmos impostos?

Temos como adquirido que os desafios da fiscalidade estão cada vez mais interligados com a adequação do nível de impostos à efetiva capacidade contributiva individual, correspondendo às necessidades dos Estados numa lógica de Estado Social.

Neste contexto, os Estados têm a imperiosa obrigação de aprofundar cada vez mais a transparência global do funcionamento, a justeza e a adequação da respetiva administração fiscal e aduaneira.

Especificamente no universo do Direito dos Impostos, concretamente na área da tributação fiscal indireta, o Imposto sobre o Valor Acrescentado-IVA abrangendo em termos de incidência, as transmissões de bens e as prestações de serviços, as importações e as operações intracomunitárias, assume grande importância no contexto da arrecadação de impostos.

Como amplamente é do conhecimento generalizado, o Imposto sobre o Valor Acrescentado, é um imposto adotado obrigatoriamente pelos países integrantes da União Europeia, ou seja, qualquer país europeu que pretenda aderir à Comunidade,

² Oliver Wendell Holmes Jr. – Juiz do Supremo Tribunal de Justiça dos EUA.

após um período de transição/adaptação e para que a sua adesão seja considerada de pleno direito, é obrigado a adotar o IVA como um dos impostos sobre a despesa, com as normas estabelecidas e em vigor na União Europeia.

Tudo isto, para que a harmonização fiscal no seio da comunidade se aproxime de uma realidade efetiva à luz dos restantes países mundiais.

A área eleita para efeitos de análise no estudo efetuado, trata uma matéria complexa e aliciante, à qual temos vindo desde a implementação do IVA em Portugal e a nível comunitário a seguir com especial atenção, constatando que entre as várias promessas que vêm sendo anunciadas pelas instâncias da União Europeia em sede de tal tributo, as mesmas, não se têm consolidado para que sejam merecedoras da designação de alterações substanciais.

Estamos perante um processo de harmonização fiscal, em permanente evolução, com profundas implicações práticas no nosso dia-a-dia enquanto contribuintes e fiscalistas. No entanto, propusemo-nos, fundamentalmente, fazer uma incursão no mundo do IVA, numa perspetiva crítica, nomeadamente no que concerne às diversas taxas e listas de produtos e serviços do imposto existentes no seio da União Europeia, com especial incidência em Portugal e Espanha, procurando fazê-lo de uma maneira entendível, de forma a tornar menos complexo e hermético, um imposto reconhecidamente difícil, pela maioria dos especialistas na matéria.

É incompreensível e concorrencial que cada Estado-membro no âmbito da implementação do IVA, o imposto comunitário, possa, dentro de um esquema previamente balizado entre mínimos e máximos estabelecidos pela União Europeia, criar diversas e divergentes taxas de imposto que incidem sobre o valor das transações de bens e ainda, sobre a prestação de serviços, assumindo gravidade especial, o facto de alguns países não cumprirem esse mesmo balizamento, praticando taxas inferiores e superiores aos limites estabelecidos.

Ou seja, em matéria de taxas de imposto, a União Europeia não impõe taxas uniformes para utilização comum, deixando “grosso modo” ao livre arbítrio de cada país a criação das taxas ou taxa a aplicar no seu espaço territorial, às respetivas

transmissões de bens e prestações de serviços.

Também no esquema organizacional do Imposto sobre o Valor Acrescentado, está prevista a elaboração de várias listas de produtos e serviços com vista à determinação do imposto a pagar, que normalmente são agrupadas por “famílias” de produtos ou serviços de grau de necessidade indispensável; grau de necessidade intermédia; e, por exclusão de partes, os restantes produtos ou serviços integram uma lista abrangente e global, não descritiva, aos quais é aplicada a taxa máxima de imposto.

As listas de produtos e serviços do IVA, normalmente de uma a três, são também elaboradas dentro de alguma aleatoriedade por cada país, as quais determinam o enquadramento das taxas a aplicar sobre as transmissões elencadas nessas mesmas listas de produtos e serviços, conduzindo a distorções graves de concorrência entre os Estados-membros.

Ou seja, objetivamente e na prática temos:

- Quer em termos de taxas para determinar o imposto a liquidar;

- Quer em termos de elaboração das listas de produtos e serviços sujeitos a essas mesmas taxas de imposto, os países integrantes da União Europeia estão a adotar procedimentos completamente divergentes que conduzem a distorções injustas e potenciadoras de concorrência desleal, como inequivocamente fica provado, através da exponencial diferença de 10% entre a taxa normal de 27% aplicada na Hungria e a taxa também normal de 17% praticada no Luxemburgo...

Com este mesmo procedimento no seio dos Estados-membros, diferenças de taxas e de listas de produtos, e em dois países diferentes mas vizinhos – Espanha e Portugal - o mesmo produto ou serviço em que o valor da matéria tributável seja rigorosamente igual, após a aplicação da taxa normal de imposto, o seu custo conduz a valores finais diferentes, já que a taxa normal do IVA, em Espanha é de 21% (sendo até há relativamente pouco tempo de 18%) e em Portugal é de 23%.

No entanto se um outro produto com enquadramento na taxa intermédia, em que a taxa a aplicar em Portugal é de 13% e em Espanha é de 10%, a diferença no custo final do produto para mais em Portugal é de 3%.

Mais grave ainda é a situação de um determinado produto estar enquadrado numa lista, que preconiza a aplicação da taxa mínima de imposto de 4% em Espanha, (são muitos como se pode constatar na lista plasmada nos anexos deste trabalho) e, no país vizinho Portugal, esse mesmo produto estar enquadrado na lista que estabelece uma taxa intermédia de 13%.

Estamos em presença de um diferencial de 9% para menos em Espanha, isto no mesmíssimo produto e em países vizinhos...

Estruturalmente o trabalho de investigação levado a efeito consistiu, na sua essência, em tentar provar que as divergentes taxas e listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, provocam fundamentalmente e com mais visibilidade nas regiões transfronteiriças de todos os países integrantes da União Europeia, distorções alarmantes em termos financeiros e económicos, originando como é óbvio perturbações de mercado, conducentes a concorrência desleal num imposto de adoção obrigatória em todos os países integrantes da União Europeia.

-Sabemos das diversas tentativas para uma harmonização fiscal plena em termos do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

-sabemos que legalmente essa harmonização tem que ser votada pela regra da unanimidade;

-mas também sabemos que na situação atual, podendo em termos “macro” parecer irrelevante, não temos dúvidas de espécie alguma, que em termos “micro” é bastante contundente se atendermos à fragilidade dos operadores económicos das regiões situadas no interior dos países mais débeis, que acabam por ser as mais desfavorecidas pela provocada falta de capacidade económico-financeira instalada.

Apresentamos propostas concretas no sentido de minimizar ou erradicar gradualmente estas situações anómalas, da “família” europeia.

Serão propostas exequíveis de aplicação, numa primeira fase, em cada país em termos transitórios, prosseguindo posteriormente para uma situação definitiva em toda a comunidade, sem exceções, desde que haja vontade e assunção da tão propalada harmonização fiscal, pelos decisores europeus, que têm vindo a adotar reiteradamente, decisões meramente políticas e não económicas.

São propostas evolutivas e dinâmicas, devidamente quantificadas, com vista à possível resolução de um problema comum, que cada vez mais se interioriza, já que o caráter facultativo das matérias em termos de taxas de imposto, da estrutura organizativa das listas de produtos e serviços com as possibilidades aleatórias deixadas aos Estados-membros na sua fixação, acabam por conduzir a situações de risco de violação do princípio de neutralidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo entendida pelos operadores económicos, como suscetíveis de criar cada vez mais distorções de concorrência, já que falseiam o livre jogo da concorrência.

Não sendo tarefa fácil, temos no entanto a certeza que é uma tarefa possível, assim queiram os decisores dos países economicamente mais poderosos.

RESUMEN EN ESPAÑOL

Del tema tratado en la presente tesis doctoral:

“IMPACTO EN LAS ZONAS TRANSFRONTERIZAS DE LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA, PROVENIENTE DE LOS DIFERENTES TIPOS, LISTADOS DE PRODUCTOS Y SERVICIOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO-IVA. CASO ESPECÍFICO BRAGANÇA-ZAMORA”

han resultado, resumidamente las siguientes consideraciones:

La fiscalidad es una de las piedras angulares de la soberanía de las naciones, ya que sin recursos financieros, las autoridades de los países no cuentan con los medios necesarios para ejercer las respectivas políticas que conducen a la gobernanza, principalmente la satisfacción de las necesidades públicas.

En el universo del Derecho de los Impuestos, específicamente en el ámbito de la fiscalidad indirecta, el Impuesto sobre el Valor Añadido - IVA abarcando en términos de incidencia, las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios, las importaciones y las transacciones intracomunitarias, asumen gran importancia en el contexto de la recaudación de impuestos.

Como es del conocimiento generalizado, el Impuesto sobre el Valor Añadido, es un impuesto obligatorio adoptado por todos los países miembros de la Unión Europea, es decir, cualquier país europeo que desee adherir a la Comunidad, después de un período de transición/adaptación y para que su adhesión sea considerada de pleno derecho está obligado a adoptar el Impuesto sobre el Valor Añadido como uno de los impuestos sobre el gasto, con las normas establecidas y en vigor en la Unión Europea.

Todo esto es para que la armonización fiscal dentro de la comunidad se aproxime a una realidad efectiva ante los demás países del mundo.

El área elegida por el candidato para efectos de análisis en el estudio propuesto, trata un tema complejo y atractivo, la cual hemos acompañado, con especial atención, desde la introducción del IVA en Portugal y a nivel comunitario, constatando que entre las varias promesas que han sido anunciadas por las instancias Comunitarias basadas en tal tributo, no se han consolidado para que sean merecedoras de la designación de cambios sustanciales.

Estamos ante un proceso de armonización fiscal, en permanente evolución, con profundas implicaciones prácticas en nuestro día a día como contribuyentes y especialistas en impuestos.

Sin embargo, nos hemos propuesto hacer, fundamentalmente, una incursión en el mundo del Impuesto sobre el Valor Añadido, desde una perspectiva crítica, particularmente con respecto a las diversas tasas y listados de productos de este impuesto existentes en la Comunidad, con especial atención a Portugal y España, buscando hacerlo de una manera comprensible, con el propósito de que quede menos complejo un impuesto reconocidamente difícil por la mayoría de los expertos en la materia.

Sólo entendiendo el pasado en términos conceptuales del IVA podemos entender el presente y las propuestas para el futuro, con el fin de llegar a ser evolutivamente un impuesto cada vez más dinámico y potenciador de unanimidad en su aplicación dentro de la Unión Europea.

La génesis del Impuesto sobre el Valor Añadido y su consiguiente adopción obligatoria es el resultado de varios estudios globales con constantes mejoras por parte de las instituciones de los países miembros de la Unión Europea.

El Impuesto sobre el Valor Añadido está adecuadamente estructurado y estancado en lo que respecta a su esquema de funcionamiento interno y externo.

Sin embargo, también están consensuadas algunas excepciones a sus disposiciones, a pesar de estar limitadas en términos de mínimos y máximos, es decir, que se permite legalmente a los Estados miembros establecer unilateralmente algunos parámetros que resultan ser diferentes de país para país, en particular con respecto a las diversas tasas para la determinación del impuesto y la elaboración de listados de productos y servicios sujetos a impuestos, aunque con la obligación de situarse en un rango previamente establecido por las instancias Comunitarias, rango ese que en la práctica y en ciertas circunstancias específicas, como nos proponemos demostrar, es bastante acentuado.

Estas excepciones han creado algunos "problemas" a ciertos países que paulatinamente vienen advirtiéndolo a las instituciones con responsabilidades en esta área; sin embargo, las situaciones provocadas por las excepciones o derogaciones en vigor, están dando lugar a distorsiones que se van perpetuando, razón por la cual pretendemos teorizar sobre dos áreas – tasas y listados de productos y servicios – que nos parecen demasiado injustas y generadoras de competencia desleal, pero reparables, siempre que haya voluntad por parte de los que tienen que tomar las decisiones.

De este modo, entrando en el centro de la propuesta de la tesis, diremos que en el ámbito de la aplicación de las normas establecidas en el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad, resaltan dos situaciones que nos parecen de una injusticia flagrante, plasmadas en lo que a continuación se expone sucintamente:

1 - Cada Estado-miembro en el ámbito de la aplicación del IVA puede, basado en un esquema previamente enmarcado entre mínimos y máximos establecidos por la Comunidad, crear varios tipos de tasas del impuesto que incidan sobre el valor de las transacciones de bienes y productos, así como sobre la prestación de servicios.

Es decir, en términos de tipos de tasas del impuesto, la Comunidad no impone tipos uniformes para utilización común, dejando al libre arbitrio de cada país

la creación de los tipos - entre uno y tres - para aplicar en su espacio territorial a las transacciones de los bienes y prestaciones de servicios.

2 - Todavía en el esquema organizacional del Impuesto sobre el Valor Añadido, también está prevista la elaboración de diferentes listados de productos y servicios, que en general se agrupan “en familias”:

-de productos de grado de necesidad indispensable;

-grado intermedio de necesidad; y,

-por exclusión de partes, de los demás productos, que son la inmensa mayoría y que no están previstos en los listados anteriores.

Los listados de productos y servicios del IVA, en general de uno a tres, son elaborados aleatoriamente por cada país – lo que es esencial para uno puede no serlo para el otro – los cuales determinan el marco de los tipos de tasas a aplicar sobre la transacción de los bienes que constan en dichos listados de productos y servicios.

Es decir, que de manera objetiva y en la práctica tenemos:

Tanto en términos de tipos para determinar el impuesto a liquidar, como en términos de la elaboración de los listados de productos y servicios sujetos a estos impuestos, los países miembros están a adoptar procedimientos completamente divergentes que conducen a distorsiones injustas y potenciadoras de competencia desleal, como se pretende demostrar.

Con este procedimiento en la Comunidad, y en dos países distintos pero vecinos – España y Portugal – el mismo producto o servicio en que el valor de la base imponible sea estrictamente igual, después de la aplicación del tipo normal de

impuesto, su coste conduce a diferentes valores finales, ya que la tasa normal del IVA, en España es del 21% y en Portugal es del 23%.

Sin embargo, si un otro producto enmarcado en la tasa intermedia, como la tasa aplicable en Portugal es del 13% y en España es del 10%, la diferencia en el coste final del producto en Portugal es de más del 3%.

Todavía más grave es la situación de un determinado producto, estando enmarcado en un listado que se recomienda la aplicación de la tasa de impuesto del 4% (España) y en el país vecino (Portugal), ese mismo producto estar enmarcado en el listado que establece la tasa intermedia del 13%, como por ejemplo los quesos para el consumo humano, entre otros.

Estructuralmente, el trabajo de investigación que se pretende llevar a efecto es, en esencia, para intentar demostrar que las situaciones mencionadas anteriormente en los números 1 y 2 provocan en las regiones fronterizas de todos los países miembros de la Unión Europea, distorsiones alarmantes en términos financieros y económicos, en particular en las empresas con sede en los límites fronterizos, provocando como es obvio, distorsiones de mercado y, consecuentemente, conducentes a una concurrencia desleal.

Sin cuestionar las virtualidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se demuestra lo importante que es en relación a la recaudación de ingresos fiscales para los países y la propia Comunidad Europea, no es aceptable, en nuestra modesta opinión, en un impuesto que se llama de Comunitario y, que siendo de adopción obligatoria para los países integrantes de la "familia" de la Unión Europea, sea, por inepticia o por falta de voluntad, propiciador de formas de distorsión comercial y concurrencia desleal en esa misma "familia", provocando, consecuentemente, la disminución de ingresos en las regiones fronterizas, que, por ironía del destino, tienen proximidad con los países más fuertes o hasta con objetivos menos correctos y oscuros para la recaudación de medios financieros.

Como conocemos muy bien esta realidad, en particular por haber nacido y residir en una zona interior y casi “rozando” la frontera, y por tener conciencia del ahorro financiero, con el desplazamiento al “otro” lado de la frontera con el propósito de conseguir productos mucho más baratos y necesarios para el consumo diario de un hogar/familia, se concluye que, ante la realidad existente y visible e incluso anunciada por el ciudadano más común, es imprescindible llevar a cabo un estudio, "con trabajo de campo" de la situación específica de los tipos de IVA y los listados de los productos, teniendo en cuenta que afecta a todos los países miembros de la Comunidad Europea que poseen regiones transfronterizas.

Hemos combinado este estudio con la importante e indispensable aprendizaje obtenida en el programa de doctorado realizado en la Universidad de Valladolid, y en la Universidad de Salamanca, con el apoyo y con el saber del tutor responsable Prof. Dr. José Antonio Chamorro y Zarza, asociada a la experiencia profesional a lo largo de cuarenta e dos años en el área de la Administración Tributaria, así como académica, que nos permiten una sensibilidad y enfoque de esta temática con mayor profundidad, sobre todo desde el punto de vista de las pérdidas financieras causadas a los agentes económicos – empresas ubicadas en las zonas fronterizas – y también en los prejuicios consecuentes al propio país donde tienen su sede esos mismos operadores.

También el aprendizaje en el medio académico asociado a la práctica en el "terreno", basada en los conocimientos profesionales inherentes a la estructura del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, contribuyeron al hecho de no deber desperdiciar la oportunidad y que había llegado el momento, a través de una investigación más profunda, con el objetivo de concluir que hay maneras de evitar o minimizar esta situación desde que haya voluntad de los decisores europeos.

Se han presentado sugerencias evolutivas para mitigar o anular estas situaciones, tanto que, la propia Comunidad siempre ha defendido, a través de diversas Directivas, junto con la continua preconización de la armonización fiscal en el espacio que supervisa.

Es sólo una cuestión política el hecho de que los países más influyentes quieran avanzar en la resolución de estas distorsiones, sin que siga teniendo influencia en los chocolates suizos, las flores de Holanda, los quesos de Francia y Suiza, los fertilizantes entre Austria e Italia, de los productos fitosanitarios entre Alemania y Luxemburgo, entre otros, en el sentido de que continúen necesitando la protección Comunitaria, con vista a la competitividad de los precios a través de los tipos reducidos del IVA.

Consideramos que es cada vez más necesaria una discriminación positiva del interior transfronterizo, con el fin de minimizar los flujos económicos de las empresas allá ubicadas, contribuyendo principalmente a un equilibrio en los países de la UE y su progreso, evitando la desertificación continua constante.

Considerando que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto revestido de una cierta complejidad en comparación con otros impuestos, sea en términos de la percepción o en la implementación en el "terreno".

Pretendemos desarrollar el trabajo usando una terminología menos hermética con el propósito de provocar interés en el tema tratado, teniendo siempre como lema que el Impuesto sobre el Valor Añadido acompaña a todas las personas en su vida cotidiana en relación con el pago del impuesto correspondiente a las adquisiciones que realizamos.

El trabajo de desarrollo se convertirá estructuralmente en dos partes, tratando los aspectos fundamentales del proceso de armonización de tipos y listados de productos del IVA.

PARTE I

La primera parte ha tenido como objetivo hacer una aproximación a la Legislación Fiscal o al Derecho de los Impuestos, refiriendo de una forma más amplia el esquema organizativo del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la inter-relación con la integración de los países en el territorio Comunitario.

Las transmisiones intracomunitarias (países miembros) y las exportaciones (países terceros) se han evidenciado con el fin de dar relieve a las operaciones llevadas a cabo en los Estados-miembros que, debido al Impuesto sobre el Valor Añadido, se tratan como operaciones internas, recubriendo la característica de la libre circulación de mercancías.

Se ha teorizado sobre las Directivas de la Unión Europea que se han basado en la introducción y la creación del Impuesto Comunitario.

PARTE II

En la segunda parte hemos hecho "justicia" al tema principal del trabajo de investigación, plasmada en el impacto económico y financiero de las empresas ubicadas en las zonas fronterizas, proveniente de los diferentes tipos, listados de productos y servicios del Impuesto sobre Valor Añadido en los países de la Unión Europea, abordando el caso específico de las ciudades fronterizas de Bragança y Zamora.

Hemos pretendido caracterizar al nivel del tejido empresarial y más allá, el área del Distrito de Bragança y de la Provincia de Zamora, las cuales se encuentran en las áreas más alejadas de los centros de decisión de los respectivos países.

En términos de trabajo de campo es nuestro propósito:

A través de 103 cuestionarios personales inherentes a los respectivos desplazamientos a España, concretamente Alcañices, Zamora y, además, de la recogida personal *"in loco"* de los precios de los productos de venta al público en dos superficies comerciales principales de las ciudades de Bragança y Zamora, con el fin de elaborar un estudio basado en una “cesta” de una serie de productos, tales como: alimentarios, ropa y calzado, higiene personal y general, bebidas, combustibles, gas butano, entre otros.

La elección de este tipo de productos ha tenido por base común la diferencia, por todos reconocida y constatada, y en algunos casos significativa, de los precios cobrados al consumidor final, procedentes principalmente de los diferentes tipos y listados de los productos del IVA practicados en Portugal y España, dos de los países miembros de pleno derecho de la Unión Europea que, curiosamente a la vez, y que por obligación Comunitaria, los dos utilizan el mismo sistema de impuestos indirectos, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque con cambios internos importantes.

Para ello hemos investigado *"in Loco"* la frecuencia con que los Transmontanos de las distintas localidades transfronterizas de la región Norte – Bragança, Freixo de Espada à Cinta, Miranda do Douro, Mogadouro, Vimioso e Vinhais, se desplazan a las ciudades fronterizas españolas para hacer sus compras.

Hemos revisado el perfil de consumo de los transmontanos, sus profesiones, la capacidad económica y financiera de las familias e incluso cuál es la razón o razones que los llevan a desplazarse a la vecina España.

También hemos comprobado con los encuestados la cantidad de compras mensuales que hacen y el ahorro en euros que creen obtener.

Hemos hecho varias encuestas a los empresarios portugueses y españoles con el fin de evaluar el impacto en términos financieros y estructurales en las empresas de esta reubicación del flujo de negocios, en el paro e incluso en el cierre de algunas actividades y, por otra parte, de las ventajas obtenidas por los comerciantes Españoles de la zona fronteriza con el aumento habitual de las ventas a un determinado estrato de la población portuguesa.

Por último, tras el análisis de las encuestas poseemos elementos para hacer la pregunta:

¿QUE ES LO QUE LOS DIFERENTES TIPOS Y LISTADOS DEL IVA EN VIGOR EN LOS DOS PAÍSES FRONTERIZOS PUEDEN EXPLICAR?

Las conclusiones alcanzadas son fundamentalmente para probar que en este "nicho" (área específica) de las regiones transfronterizas de los diversos países miembros de la Unión Europea, hay distorsiones de la concurrencia en un espacio común causadas por un impuesto de adopción obligatorio para todos los países.

Sabemos de los diversos intentos de la Comunidad para la plena armonización, sabemos que esa armonización tiene que ser votada por unanimidad, pero también hemos notado que la situación actual puede, en términos "macro", parecer irrelevante; pero no tenemos duda que, en términos "micro", es bastante contundente si atendemos a la fragilidad de los operadores económicos de las regiones situadas en el interior de los países que terminan siendo los más desfavorecidos debido a la provocada falta de capacidad instalada.

Sin duda, los países que se encontraban en la génesis de la Comunidad Económica Europea-CEE no preconizaban dentro de esa misma Comunidad, con respecto a la aplicación de la fiscalidad, de la existencia de:

EUROPEOS DE PRIMERA Y EUROPEOS DE SEGUNDA

Presentamos propuestas concretas en el sentido de minimizar o erradicar estas situaciones anómalas de la "familia" europea.

Serán propuestas exequibles en una primera etapa en cada país en términos transitorios, evolucionando posteriormente para una situación definitiva en toda la comunidad, siempre y cuando exista la voluntad y la adopción de la armonización fiscal tan propalada.

No siendo tarea fácil, creemos sin embargo que es una tarea posible, si así lo quisieran los decisores de los países económicamente más poderosos.

En otras palabras, presentamos propuestas evolutivas y dinámicas para la posible resolución de un problema común, cada vez más aceptado el carácter facultativo de las materias en términos de tipos de impuesto, estructura organizativa de los listados de productos y servicios con las posibilidades aleatorias dejadas a los países de Estados-miembros, que con el tiempo acaban por conducir a situaciones de riesgo de violar el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo entendidas por los operadores económicos, más propensos a crear crecientes distorsiones de la competencia.

Creemos que estructuralmente el trabajo de investigación llevado a cabo consistió, en esencia, en demostrar que las tasas diferentes y las listas de productos y servicios del Impuesto sobre el Valor Añadido, provocan en las regiones fronterizas de todos los países miembros de la Unión Europea, distorsiones alarmantes en términos financieros y económicos, provocando perturbaciones del mercado, que llevan a una competencia desleal con la adopción obligatoria de un Impuesto por todos los países miembros de la U.E..

Es incomprensible que cada Estado-miembro dentro de la aplicación del IVA pueda, dentro de un esquema previamente balizado entre mínimos y máximos establecido

por la Comunidad, crear distintas tasas de impuesto que inciden sobre el valor de las transacciones de bienes y productos, así como en la prestación de servicios.

Es decir, en términos de tasas de impuestos, la Comunidad no impone tasas uniformes para el uso común, dejando "más o menos" al libre albedrío de cada país para establecer las tarifas o tipos que se aplicarán en su espacio territorial a las respectivas transmisiones de bienes y servicios.

También en el esquema organizativo del Impuesto sobre el Valor Añadido, se prevé la elaboración de varias listas de productos y servicios con el fin de determinar el impuesto a pagar, que en general se agrupan por familias de grado de necesidad indispensable; grado intermedio de necesidad; y, por exclusión de partes, los demás en otra lista.

Las listas de bienes y servicios del IVA, en general de una a tres, se desarrollaron también con cierta aleatoriedad por cada país, que determinan el marco para las tasas que se aplicarán sobre el traslado de las mercancías que figuran en dichas listas de productos y servicios.

Se verifica una realidad ineludible - los precios de los artículos de primera necesidad en España son, para los consumidores finales portugueses residentes en las regiones fronterizas, muy atractivos en términos de precio relativamente a los que se practican en Portugal.

La diferencia en las tarifas del Impuesto sobre el Valor Añadido y la estructura organizativa de las listas de productos y servicios, especialmente en el caso de los combustibles, debido al Impuesto sobre Productos del Petróleo practicado en ambos países, están cavando una zanja, siempre más pronunciada entre el costo de vida portugués y español y, por lo tanto, lleva a miles de consumidores al país vecino para adquirir productos.

Esta es una realidad que no puede ser ignorada y debe ser motivo de reflexión para las autoridades portuguesas internamente.

Con la dimensión hegemónica de España en toda la Península Ibérica es muy complicado a un país como Portugal, situado en su extremo, tener una diferencia significativa en la imposición de los tipos de IVA en las transacciones de bienes y servicios.

En las circunstancias actuales y de gran parte de los operadores económicos ubicados en la zona fronteriza, la estructura de tasas y lista de productos y servicios del IVA en la UE es insostenible e injusta, ya que penaliza la actividad económica que perjudica a los que ejercen actividades comerciales en Portugal, originando una desventaja competitiva relativamente a sus homólogos de España, ya que está generando consecuencias negativas sobre la actividad económica, sobre todo en el interior transfronterizo, hiriendo gravemente a la actividad comercial de las regiones; esto se debe en general, a la debilidad de los tejidos empresariales que, con el tiempo, conducen a la fatalidad de las regiones más pobres que son las primeras en sufrir.

Se sabe que la base jurídica para imponer la armonización del IVA³, sobre todos los aspectos, requiere la unanimidad, pero no especifica el instrumento jurídico que se utiliza para lograr este objetivo.

También se sabe que el uso de la Directiva del Consejo confiere a los Estados-miembros una cierta libertad en la transposición de la legislación de la E.U. en materia del IVA para la legislación nacional y, por lo tanto, puede estar sujeto a las respectivas particularidades jurídicas.

Teniendo en cuenta estos dos supuestos, resulta que la legislación sobre el IVA en los distintos Estados-miembros es, con frecuencia incoherente, por lo que el uso de los Reglamentos del Consejo sustituyendo las Directivas garantizaría una mayor armonización fiscal.

Porque una característica especial del Impuesto sobre el Valor Añadido es la obligación de garantizar su neutralidad, creemos que es imperativo que el Consejo empiece a trabajar en serio en la armonización y coordinación de los sistemas

³Artículo 113º del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

fiscales con el fin de evitar la falta de compromisos que faciliten los cambios en las políticas fiscales nacionales, evitando el conflicto comercial por ahora.

Simultáneamente con la integración europea, los vínculos entre la política fiscal y otras políticas comunitarias se vienen afirmando.

Actualmente son numerosas las disposiciones comunitarias relativas a la tributación y se refieren a todas las categorías de ciudadanos europeos que pueden apelar directamente a esas disposiciones en el caso de verse confrontado ante una infracción del derecho comunitario en un Estado-miembro.

Para que este conjunto de reglas pueda evolucionar armoniosamente teniendo en cuenta los cambios en la sociedad, sin perder el objetivo principal de una mayor simplificación, la Comunidad debe dotarse de nuevos instrumentos de la política fiscal, en particular en el ámbito de los impuestos indirectos, que deberían permitir asegurar:

- La organización de un fórum (grupo de trabajo) permanente para el intercambio de información entre los Estados-miembros;
- El mantenimiento y la expansión de la coherencia de los sistemas fiscales nacionales entre sí, así como alcanzar la concretización de uno de los objetivos de la Unión Europea - completar la realización de una gran unidad económica y monetaria;
- Una lucha eficaz contra el fraude y las irregularidades.

Es esencial también, una gran armonización de los tipos y listas de productos y servicios del IVA, para evitar diferencias de tasas en los distintos países de la UE que puedan influir en las decisiones en las zonas donde se realizan las transacciones, y que requieren una mayor intervención hacia la armonización plena, ya que es esencial para el correcto funcionamiento del mercado único y garantizar una competencia leal en toda la Unión Europea.

En este caso, y en términos más específicos de las regiones transfronterizas, el sistema del IVA requiere un grado de armonización de sus tarifas y listas de productos y servicios en todos los Estados miembros.

Teniendo en cuenta las situaciones observadas y comprobadas, a saber, las distorsiones de la concurrencia que en la falta de armonización de los tipos y las listas de productos y servicios del Impuestos sobre el Valor Añadido provocan en las regiones fronterizas de algunos Estados-miembros, se presentan:

SUGERENCIAS

Tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido

1º – Mientras la Unión Europea no llevar a cabo lo que preconiza, en el ámbito de Armonización Fiscal en toda la Comunidad, como medida transitoria, Portugal dentro de las prerrogativas de derogación (posiblemente habrá también otros países en las mismas condiciones) se le debe permitir la creación de tipos específicos del Impuesto sobre el Valor Añadido para las zonas transfronterizas similares al establecido legalmente por la ley para la Región Autónoma de los Azores, que tiene tipos mucho más bajos (4%, 9% y 18%) en comparación con las que se practican en el continente (6%, 13% y 23%)⁴

Creemos que esta medida no crearía pérdida de ingresos para el Estado, ya que los precios finales de nuestros productos, acabarían por ser competitivos con los de la

⁴ n.º 1 alíneas a), b) e c) y n.º 3 alínea a) del artículo 18.º del Código del IVA.

vecina España, luego, millones y millones de euros que salen de Portugal tendrían un impacto positivo en este mismo equilibrio de los ingresos.

Incluso en una situación límite de disminución de ingresos para el país, siempre se diría que la medida recomendada estaría dirigida a la discriminación positiva del interior transfronterizo, generando también un beneficio para los operadores allí ubicados, evitándose el desempleo de cientos de personas, cierre de empresas, en definitiva, la desertificación ...

Si la justificación oficial de los responsables del gobierno portugués para establecer tasas más bajas para las regiones autónomas de Madeira y Azores se basaron en la llamada "Insularidad", los habitantes continentales del interior nordeste, tienen todo el derecho a exigir a esos responsables las mismas tasas ajustadas a las situaciones con la justificación oficial de "Interioridad Profunda".

Esta propuesta se extendería temporalmente a todas las regiones fronterizas de los países de la UE, donde las tasas y las listas del Impuesto sobre el Valor Añadido fueran divergentes, siendo necesario, por supuesto, realizar estudios específicos, en particular con rigor necesario para establecer el concepto de zona transfronteriza en términos de distancia/kilómetros, los flujos de población, los recursos económicos y financieros de las poblaciones u otros parámetros que se crean importantes y de acuerdo con la normativa.

2º- En cuanto a la Unión Europea, y en una primera fase, tiende a avanzar hacia la plena armonización, se podría hacer la opción por dos tipos iguales de IVA a aplicar sin excepción en todos los Estados-Miembros;

- Un tipo reducido para los bienes y servicios considerados de primera necesidad, y
- Otra tasa para la generalidad de los demás productos y servicios.

Estos dos tipos se aplicarían durante un período de tiempo determinado, de dos a cuatro años, porque, aunque con menor expresión, seguirían existiendo

algunas distorsiones de la concurrencia entre los países, originaría de la estructura organizativa de las listas de productos y servicios que difieren de país para país, teniendo en cuenta la especificidad de los productos producidos por cada uno y la importancia económica asignada.

Tasas y Listas de Bienes y Servicios del IVA

3º- En una segunda fase, después de transcurrido el período previamente establecido en el párrafo anterior, dos a cuatro años, se debería caminar, para una tarifa única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicable a todas las operaciones en todos los países miembros de la Comunidad, es decir, dejarían de existir listas de productos y servicios, o sea, como está ampliamente demostrado, se considera que con la actual estructura de las diferentes tasas y listas de productos y servicios de IVA a nivel comunitario, se encuentran agotados los márgenes de aumento de eficiencia.

Un tipo único probado y aplicable en toda la Comunidad, reduce la distorsión general y facilita el cumplimiento de las autoridades fiscales en materia de supervisión y gestión del IVA.

Obviamente se crearía una lista muy reducida de bienes y servicios, exactamente igual para todos los países, libres de impuesto, es decir, los productos y servicios por su excepcional importancia y considerados inequívocamente como productos de primera necesidad (ej. salud, educación, y productos alimentares de primera necesidad, entro otros) estarían exentos del IVA, por otra parte, de forma similar a lo que ocurre actualmente en todos los países de los Estados-miembros, pero sin reglas estancas, ya que cada país posee listas definidas de productos y servicios exentos de este impuesto, es decir, demasiado heterogéneas en términos comparativos e incluso ambiguos.

Paralelamente y para las personas o hogares con rendimientos comprobadamente reducidos, se crearían Programas Sociales Compensatorios, estableciendo una subvención a través de la restitución del IVA soportado en determinados bienes de primera necesidad, hasta el importe de un tercio del rendimiento del hogar, creando un mecanismo de solidaridad, considerando que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto "ciego", ya que afecta a todos los hogares sin tener en cuenta la situación económica y financiera.

Mantenemos la convicción de que una tasa única aplicada a todos los productos y servicios, probada y viable en todos los Estados-miembros reduce las distorsiones globales y facilita el cumplimiento de la Administración Fiscal, en términos de fiscalización y gestión del IVA, principalmente con la reducción drástica de la fraude y fuga fiscal, que cada año presenta un crecimiento exponencial.

La armonización, en la UE, de la tasa del Impuesto sobre el Valor Añadido - cuota única aplicada a todos los bienes y servicios - en nuestra opinión, no causaría pérdida de ingresos en términos globales, tanto para los países miembros, como para el presupuesto de la Comunidad, lo que llevaría, probablemente, al crecimiento, teniendo en cuenta la disminución prevista de la fuga y evasión fiscal, que la situación actual provoca, con un perjuicio evidente para los países más débiles, en términos de recursos naturales, así como, si es posible, alcanzar la tan difundida neutralidad del impuesto.

El posible aumento previsible de los ingresos globales en la Unión Europea podría servir como compensación para un período transitorio que debe establecerse a los países que justificadamente viniesen a perder ingresos con el nuevo esquema de una sola tasa y una sola lista, a través de mecanismos específicos de compensación.

Forma de determinar la Tasa Única para todos los Estados-miembros

La tasa única que se propone, estaría situada entre las tasas actuales, reducidas e intermedias y la tasa normal, la cual podría ser determinada de la manera siguiente:

a) En cada país, se tendrían en cuenta dos variables en un período determinado:

- **los elementos disponibles en lo que se refiere a todo el IVA liquidado a las distintas tasas reducida, intermedia y normal;**

- **y el importe financiero (valor imponible) que generó ese mismo impuesto.**

Con estos dos elementos - Impuesto liquidado y correspondiente valor imponible que le sirvió de base, se calcularía la tasa media practicada durante el período predeterminado.

b) Del universo de las tasas medias calculadas en todos los países, resultaría, obviamente un otro tipo medio, que con el tiempo sería adoptada para la aplicación en todas las transmisiones de bienes y servicios entre los Estados-miembros.

c) Con carácter transitorio, los países con la aplicación del tipo medio final, hubiesen demostrado su disminución de ingresos serían compensados por la UE a través de la disminución del "trozo" con que todos los países contribuyen, que actualmente es del 1% del IVA ingresado.

Sin embargo, la aplicación de una tasa única uniforme a todos los bienes y servicios (lista única), abandonando por tanto, la estructura de las listas actuales, implicaría por supuesto, costos sociales al aumentar el precio final de los citados artículos de primera necesidad, como el pan, el agua, la salud, la educación, entre otros, siendo necesarios para responder a esta eventualidad salvaguardar un plan de subvenciones para proteger a las personas comprobadamente más necesitadas, esquema ese, que sería incrementado por el aumento de los ingresos del propio Impuesto sobre el Valor Añadido, provenientes de la previsible menor fuga y evasión fiscal.

Por último, y porque han pasado décadas sin que algo de concreto se hiciera sobre este tema, y con el retraso esperado en la viabilidad de estas propuestas, e incluso para aquellos que a diario viven las situaciones descritas, y dado tenemos la interioridad profunda y la interioridad intermedia, estando el distrito de Bragança situado en la interioridad profunda, sentimos (las gentes de aquí) en más “profundidad”, el abandono, el aislamiento, la desertificación, en definitiva la muerte lenta de un espacio que dicen del territorio nacional, en primera instancia y integrado en una comunidad europea, en una segunda instancia.

La capacidad de resistencia de los “transmontanos” se agota, especialmente para superar las adversidades y las distorsiones fiscales, incluso dentro de un espacio comunitario, porque los “apaños”, en las peores circunstancias, funcionan contra nosotros.

La Política Fiscal no puede ser una Política de Desertificación.

Debe ser un arma para el desarrollo sostenido y equilibrado de los países, en particular del Interior, bajo una estrategia política conjunta y el reequilibrio territorial de la población y de la economía.

Es evidente que en términos de los tomadores de decisiones de la UE, existe una resistencia clara de algunos países en materia de armonización de las tasas y de las listas de bienes y servicios del IVA.

Sin embargo, y en mi opinión, debería haber cambios sustanciales, al contrario la Unión Europea quedará ingobernable en su conjunto, y, eventualmente, caminar hacia el auto desintegración plena, porque en el mismo “club”, están países de los más competitivos y desarrollados del mundo y también de los menos desarrollados.

Es nuestra convicción de que la competitividad económica y monetaria de Europa, respecto al resto del mundo civilizado, y la autonomía financiera de los Estados-miembros de este bloque, están ante una amenaza si en el momento oportuno no surge una voluntad “unánime” para alcanzar una eficaz y verdadera armonización fiscal de los impuestos indirectos y también directos, transversales a todos los Estados-miembros.

Es necesario tener voluntad para alterar el "*modus faciendi*", con la toma de decisiones económicas, evitando cristalizar en el tiempo, cristalización esa, que conduce inevitablemente a la autodestrucción.

Esto, porque en el mismo "club", son países considerados como de los más competitivos y desarrollados del mundo y, como es lógico, también están países reconocidos como menos desarrollados en términos de recursos propios/ económicos y financieros, constatándose con evidencia asimetrías visibles en las más diversas vertientes.

Sabemos que las propuestas que preconizamos son "culturalmente" de difícil entendimiento y consecuente viabilidad por parte de esos países más desarrollados, ya sea por falta de vínculos, bien por falta de vivencias, bien por la constatación de comportamiento, y, consecuentemente, por falta de solidaridad...

Sabemos también, que las propuestas preconizadas, no son una obra acabada, ya que, el ámbito del derecho fiscal, especialmente en lo que se refiere a los impuestos indirectos y, específicamente, a las normas legislativas del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene que ser considerado como un área dinámica y no estática, adaptándose a las circunstancias, prestando especial atención a la globalización y, esencialmente, a contribuir cada vez más a la neutralidad que el IVA debe proporcionar en su aplicación.

Por lo tanto,

Recordamos en función de los objetivos establecidos y recomendados por la entonces Comunidad Económica Europea a los Estados miembros, la lenta evolución que este tema ha tenido:

- En una primera fase, la denominada "Competencia Fiscal" era la "receta" adecuada para los países miembros de la Unión Europea, es decir, la clave del y para el éxito.

- Después de algunos años, quizá demasiados años, y debido a que la "receta" no cumplió, ni cumple actualmente sus objetivos, creando incluso distorsiones injustas y peligrosas, se llegó a la conclusión de que la "Competencia Fiscal", no era la "fórmula mágica" para servir a los intereses generales de los Estados miembros.

Dada la evidencia de esta constatación, la propia Unión Europea pasó a preconizar la "Armonización Fiscal" como un medio de evitar en los Estados miembros, el desequilibrio forzado en condiciones competitivas no deseadas, generando la consecuente falta de equidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, para las economías "pequeñas" y muy abiertas al exterior.

No obstante, es necesario compensar definitivamente las diferencias de competitividad entre los países, sobre todo debido al uso de la misma moneda, el euro, que se implementó en 2001 (han pasado 16 años...), ya que en los países de economías más débiles la adopción de la moneda Euro, aumentó el riesgo de la competitividad.

Sabemos, que las propuestas sugeridas no son una obra acabada, ya que, la ley de los impuestos, en particular con respecto a los impuestos indirectos y, específicamente, el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene que ser vista como un área dinámica y no estática.

Por lo tanto, recordamos, en términos de objetivos de la Comunidad, la evolución lenta que esta temática ha tenido, ya que en una primera fase la denominada "Concurrencia Fiscal" era la "receta" ideal para los países miembros de la Unión Europea.

Pasados algunos años y por qué la "receta" no cumplió ni cumple con sus objetivos, creando aún distorsiones peligrosas, se ha llegado a la conclusión de que la "Concurrencia Fiscal" no sirve y la propia Unión Europea comenzó a evidenciar y a abogar la " Armonización fiscal ".

Siendo así – Que se cumpla la evidencia...

NO ES UN RETO IMPOSIBLE

ABSTRACT

Taxation is one of the cornerstones of the sovereignty of nations, since, without financial resources, the authorities of the countries do not have the means to exercise the respective leading governance policies, namely the satisfaction of public needs.

In the universe of taxation law, specifically in the area of indirect taxation, the Value Added Tax-VAT ranging from the transmissions of goods and services, imports and intra-Community transactions, is very important in the context of tax collection.

As it is widely known, the value added tax, is a mandatory adopted tax in the European Union member countries, i.e., any European country wishing to join the Community, after a period of transition / adaptation and so that it is considered as a full member, is obliged to adopt the VAT as a tax on expenditure, with the established norms in force in the European Union.

All this, so that tax harmonization within the community becomes an effective reality in the light of other world countries.

The area chosen by the candidate for analysis in this study is a complex and exciting subject, one which we have been paying special attention since the introduction of VAT in Portugal and then at Community level. We have realized that though various promises have been announced by the Community instances regarding this issue, they do not have consolidated so as to be worthy of the designation of substantial changes.

This is a process of tax harmonization, constantly evolving and with profound practical implications in our daily life as taxpayers and tax specialists.

However, our main aim is to make a foray into VAT, with a critical perspective, particularly with regard to various fees and existing tax lists of products within the Community, with particular attention to Portugal and Spain, trying to do it an understandable way, in order to make this reputedly difficult tax less complex.

It is incomprehensible that each Member State within the implementation of VAT may, within a previously marked scheme between minimum and maximum levels established by the Community, create various tax charges on the value of transactions of goods and products as well as on the provision of services.

I.e., in terms of tax rates, the Community does not impose uniform rates for common use, leaving "roughly" the free will of each country to set the rates or rate to be applied in its territorial space to the supply of goods and provision of services.

Also in the organizational scheme of value added tax, it is possible to draw up various lists of products and services with a view to determining the tax payable, which are usually grouped by degree of indispensability; intermediate degree of necessity; the remaining, being grouped in another list.

The lists of VAT goods and services, usually one to three, are also developed within some randomness by each country, which determine the framework for rates to be applied on the transfer of the goods listed on the already mentioned lists of products and services.

This means that, objectively and in practice:

- Both in terms of rates to determine the tax to be paid;
- and in terms of drawing up the lists of products and services subject to these same tax rates, the Community's member countries are adopting completely divergent procedures leading to unfair distortions and potentiating unfair competition, as it is clearly proven if you consider the normal rate 27% applied in Hungary and the rate of 17% in Luxembourg...

With this same procedure in the Community, and in two different countries - Spain and Portugal - the same product or service, in which the taxable amount is strictly

equal, after application of the normal tax rate, will see its cost differ, as the standard VAT rate in Spain is 21% (until recently it was 18%) and in Portugal it is 23%.

Another product, pertaining to the intermediate rate frame, will have a difference of more 3%, as the rate applicable in Portugal is 13% and in Spain is 10%.

Even more serious is the situation of a given product, from a list which recommends the application of 4% tax rate (Spain), and they are many, as it can be seen in the list presented in this work, while in neighboring Portugal the same product is part of the list that establishes a rate of 13%. We witness here a difference of 9% less in Spain.

Structurally the research work carried out consisted, in essence, to try to prove that the differing rates and lists of VAT goods and services, cause in border regions of all member countries of the European Union, alarming financial and economic distortions, especially in companies based near the borders, consequently causing market distortions and leading to unfair competition in a mandatory tax in all EU member countries.

We know of several attempts by the Community for a full tax harmonization, we know that, legally, such harmonization has to be voted by unanimity, but we also know that although the current situation can in "macro" terms seem irrelevant, we have no doubt whatsoever, that in "micro" terms it is quite striking if we consider the fragility of the economic operators in the regions situated within countries that turn out to be the most disadvantaged because of the lack of capacity.

We present concrete proposals to minimize or eradicate these anomalies of the European "Family".

These will be achievable proposals for application initially during a transition period, in each country, then proceeding to a definitive situation throughout the community, without exception, provided there is will and a commitment to the much-vaunted tax harmonization by European makers.

They are evolutionary and dynamic proposals, properly quantified, with a view to possibly solving a common problem, which is increasingly consolidating, since the non-compulsory character of tax rates issues, the organizational structure of the lists of goods and services with different possibilities left to Member States choice, will eventually lead to situations of risk of violating the principle of neutrality of VAT, and it is understood by traders, as likely to create increasing distortions of competition.

Despite not being an easy task, we are sure that it is a possible one, as long as the makers of the most powerful economic countries so wish.

PALAVRAS CHAVE

HARMONIZAÇÃO FISCAL – HARMONIZAÇÃO DO IVA - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – TAXAS E LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IVA – ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS – ESTADOS-MEMBROS – FISCALIDADE – COMUNIDADE – COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA - DIRETIVAS – IMPOSTO COMUNITÁRIO – FISCALIDADE INDIRETA – PRIMEIRA DIRETIVA – SEGUNDA DIRETIVA – SEXTA DIRETIVA – TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS – DIREITO FISCAL – DIREITO TRIBUTÁRIO – TRATADO DE ROMA – UNIÃO EUROPEIA – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – ATO ÚNICO EUROPEU – CÓDIGO CIVIL – DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS – CONSELHO DE MINISTROS DE ECONOMIA E FINANÇAS DA UNIÃO EUROPEIA – LIVRO VERDE – NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – ORÇAMENTO DE ESTADO – PARLAMENTO EUROPEU – REAL DECRETO – TRATADO DA COMUNIDADE EUROPEIA – TRATADO SOBRE FUNCIONAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA – UNIÃO ECONÓMICA E MONETÁRIA – TRIBUNAL JUDICIAL DA COMUNIDADE EUROPEIA – COMISSÃO EUROPEIA – CONSELHO EUROPEU.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AAA – AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION

AICPA – AMERICAN OF CERTIFICED PUBLIC ACCOUNTANTS

AR – ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

AT – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

AT – ADMINISTRACIÓN TRIBUTÁRIA

AUE – ATO ÚNICO EUROPEU

BEPS – BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

CAC – CÓDIGO ADMINISTRATIVO COMUNITÁRIO

CC – CÓDIGO CIVIL

CDFUE – CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPEIA

CE – COMISSÃO EUROPEIA

CE – COMUNIDADE EUROPEIA

CECA – COMUNIDADE ECONÓMICA DO CARVÃO E DO AÇO

CEE – COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA

CEF – CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS

CES – COMITÉ ECONÓMICO SOCIAL

CF – CONCORRÊNCIA FISCAL

CMVM – CÓDIGO DE MERCADO DE VALORES IMOBILIÁRIOS

CNC – COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

CRP – CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

DC – DIREITO CIVIL

DA – DIREITO ADMINISTRATIVO

DGCI – DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

DGI – DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS

DGO – DIREÇÃO GERAL DO ORÇAMENTO

DL – DECRETO-LEI

DN – DESPACHO NORMATIVO

DR – DIÁRIO DA REPÚBLICA

ECOFIN – CONSELHO DE MINISTROS DE ECONOMIA E FINANÇAS DA
UNIÃO EUROPEIA

EM – ESTADOS MEMBROS

ES – ESPANHA

EU - UNIÃO EUROPEIA

EV – EVASÃO FISCAL

FASB – FINANCIAL ACCOUNTING STATEMENT

GNR – GUARDA NACIONAL REPUBLICANA

ICBA – IMPOSTO SOBRE CONSUMO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS

ICT – IMPOSTO DE CONSUMO SOBRE TABACO

IEF – INSTITUTO DE ESTÚDIOS FISCAIS

IEFP – INSTITUTO DO EMPREGO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL

IMI – IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

IMT - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE TRANSMISSÕES

INE – INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA

IRC - IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

IRS - IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

IS - IMPOSTO DO SELO

ISA – IMPOSTO SOBRE O ÁLCOOL

ISPP – IMPOSTO SOBRE OS PRODUTOS PETROLÍFEROS

IT – IMPOSTO DE TRANSAÇÕES

IUC – IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO

IVA - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

IVA – IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

JO – JORNAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

L – LEI

LGT – LEI GERAL TRIBUTÁRIA

LV – LIVRO VERDE

ME – MERCADO ÚNICO

MRR – MECANISMO DE REAÇÃO RÁPIDA

NIC – NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

NIC – PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

NIF – NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL

NUTS – NOMENCLATURA DAS UNIDADES TERRITORIAIS PARA FINS ESTATÍSTICOS PARA UNIDADES TERRITORIAIS PORTUGUESAS.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO

OE – ORÇAMENTO DO ESTADO

PAC – PAUTA ADUANEIRA COMUM

PCG – PLANO DE CONTABILIDADE GERAL

PCGA – PLANO DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITE

PE – PARLAMENTO EUROPEU

PF – POLÍTICA FISCAL

PFC – POLÍTICA FISCAL COMUM

PIB – PRODUTO INTERNO BRUTO

PME(s) – PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

POC – PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE

PR – PROGRAMA DE REGULAMENTAÇÃO

PT- PORTUGAL

PTA – PROGRAMA DE TRABALHO ANUAL

PYNCGA – PRINCÍPIOS E NORMAS CONTABILÍSTICAS GERALMENTE
ACEITES

R - REGULAMENTO

RD – REAL DECRETO

RITI – REGIME DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NAS
TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

SIE – SISTEMA DE INFORMAÇÃO EUROPEU

SP – SUJEITO PASSIVO

SS – SEGURANÇA SOCIAL

T - TRATADO

TCE – TRATADO DA COMUNIDADE EUROPEIA

TCEE – TRATADO DA COMISSÃO ECONÓMICA EUROPEIA

TFUE – TRATADO SOBRE FUNCIONAMENTO DA UNIÃO EUROPEIA

TI – TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

TJCE – TRIBUNAL JUDICIAL DA COMUNIDADE EUROPEIA

TUE – TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA

UEM – UNIÃO ECONÓMICA E MONETÁRIA

VAT – IVA (IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO)

VIES – VAT INFORMATION SYSTEM

**ZASNET-AECT – AGRUPACIÓN EUROPEA DE COOPERACIÓN
TERRITORIAL/AGRUPAMENTO EUROPEU DE COOPERAÇÃO
TERRITORIAL.**

INTRODUÇÃO GERAL

Qualquer abordagem ao estudo do Sistema Fiscal Português, bem como à Fiscalidade Indireta adotada obrigatoriamente pelos países que pretendem fazer parte da União Europeia, é tarefa árdua e complexa, face à hermeticidade da linguagem específica que a matéria comporta, nomeadamente os conceitos de elevado rigor técnico, e jurídico-fiscais.

Pretende-se apenas, com este modesto trabalho de pesquisa e investigação, apresentar propostas concretas, relativamente ao impacto económico e financeiro do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas regiões transfronteiras da União Europeia, mais concretamente na região Bragança/Zamora, aproveitando o saber ministrado pelos docentes do curso de doutoramento em Gestão e Administração de Empresas da Universidad de Valladolid e pelo orientador da presente tese de doutoramento, Professor Doutor José Antonio Chamorro Y Zarza, da Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, através da sua competente colaboração e orientação; conjugados com a visão teórica e prática de uma experiência profissional na área da fiscalidade nos mais de 40 anos ao serviço na Administração Fiscal Portuguesa, com responsabilidades superiores na área da Inspeção Tributária e Instrução dos Processos-crime Fiscal, com a docência exercida na área do direito fiscal e contabilidade geral no Ensino Privado e, ainda, pelas vivências quotidianas dos problemas sentidos no sempre abandonado interior norte profundo transfronteiriço de Portugal.

Sabendo-se que a função de um qualquer sistema fiscal é a de obter, tão eficiente e equitativamente quanto possível, receitas governamentais destinadas a financiar a prestação de serviços públicos e as transferências sociais, entre outras; sabendo-se ainda que o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) contribui com a maior fatia de receitas fiscais em termos de Orçamento do Estado (OE), optou-se, pela abordagem do problema do impacto em termos financeiros e económicos para as empresas e não só, provenientes da aplicação na região transfronteira de Bragança/Zamora (Portugal e Espanha) das diferentes taxas de imposto e das diferentes listas de produtos e serviços, que integram os diversos códigos do IVA dos países que fazem parte da União Europeia (EU).

Trata-se de uma situação preocupante e potenciadora de desequilíbrios entre operadores económicos, a qual é transversal a todas as regiões transfronteiras de Portugal e de Espanha e, obviamente também, com as regiões transfronteiras de todos os restantes países integrantes da União Europeia.

E porquê teorizar sobre este tipo de imposto indireto?

Desde logo, porque sem necessariamente conhecer a sua verdadeira estrutura ou princípios, o cidadão comum, identifica o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) como mais um imposto a suportar que aparece discriminado ou não, sempre que se procede a uma aquisição de bens ou produtos, montante esse que inflaciona o preço final a pagar.

Na verdade, não obstante a maior ou menor perceção do contribuinte, enquanto imposto geral sobre o consumo, o IVA, fruto da sua ubiquidade, condiciona inelutavelmente a vida quotidiana dos cidadãos, porque na nossa vivência temos que consumir, melhor dizendo, temos que viver, equivalendo por conseguinte, ao pagamento permanente do IVA.

Trata-se, portanto, de um imposto com uma base de incidência muito ampla, que compreende, desde atos tão simples e essenciais à própria sobrevivência humana, como atos mais complexos.

Ainda porque, como é do conhecimento generalizado, o IVA é de “adoção” obrigatória nos países que fazem ou pretendam fazer parte da União Europeia, nos termos preconizados pelas Primeira, Segunda e Sexta Diretivas do Conselho.

Daí a denominação do IVA, geralmente por todos aceite, como sendo um Imposto de cariz Comunitário.

Reconhecendo-se as virtualidades da estrutura e do alcance do IVA na ótica da arrecadação de receitas, não só para os Estados-membros, como também para o orçamento da própria União Europeia, traduzível até 1% sobre as operações realizadas em cada país, ressaltam no entanto do seu esquema organizacional, algumas assimetrias mais visíveis em determinadas regiões transfronteiras, face à

falta de harmonização das taxas de imposto e das listas de produtos e serviços desse mesmo IVA.

As assimetrias são tanto mais visíveis, se atendermos aos montantes atingidos pela denominada “economia paralela”, traduzível nas operações comerciais que fogem ao controlo legal, que nalguns países da U.E. já ascendem a valores inaceitáveis, conduzindo a distorções competitivas entre os Estados-membros, com a consequente perda de receitas que minimizam a satisfação das necessidades públicas, com prejuízo evidente para todos os países.

No âmbito geral do imposto, não obstante haver normas impositivas aos Estados-membros da esmagadora maioria do articulado do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou seja, da sua estrutura intrínseca, ainda não houve vontade/capacidade de tender para uma harmonização das taxas do imposto e das listas de produtos e serviços, incidentes sobre as transmissões de bens e prestação de serviços, o que, necessariamente, acabam por contribuir ainda que indiretamente, para o aparecimento de esquemas sofisticados de fraude e fuga fiscal, transversal a todos os países como acontece com a denominada “Fraude Carrossel” em que necessariamente se envolvem dois ou mais operadores económicos de países diferentes.

Ora, essas taxas de imposto e listas de produtos e serviços divergentes de país para país, conduzem a distorções que, em nosso entender nem necessitariam de ser provadas por serem públicas e notórias, que se vêm mantendo ao longo de muitos anos, deixando uma certa aleatoriedade, legalmente consentida, a cada Estado-membro, em termos de diminuição ou aumento dessas mesmas taxas bem como a constituição de listas autónomas de produtos e serviços no interior do seu próprio país, causando situações preocupantes, como se pretende demonstrar no presente estudo.

Tudo isto, num imposto que se pretende denominar de cariz Comunitário.

Se atentarmos que só em termos da taxa normal do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nos vinte e oito países que integram a União Europeia, temos oscilações entre um mínimo de 17% (Luxemburgo) e um máximo de 27% (Hungria), facilmente se constata, que estamos em presença de um diferencial de imposto extremamente acentuado, que é traduzido em 10%, com os inconvenientes daí resultantes, nomeadamente no aumento do preço de venda do produto final, podendo dizer-se até, que estamos perante uma “desunião fiscal” face a um imposto que obrigatoriamente é adotado pelos países da União Europeia e, consequentemente devia contribuir para uma “união fiscal”.

Em Portugal, e também em termos da taxa normal do IVA que abrange a esmagadora maioria dos produtos, tendo começado em 17% aquando da adesão à União Europeia, presentemente já se situa em 23%.

Fazendo-se a comparação com a nossa vizinha Espanha que praticava uma taxa normal de 18%, tendo recentemente passado para 21%, facilmente se infere das distorções e até injustiças, que este diferencial provoca na fixação do preço final de todos os produtos e serviços nos dois países.

Também nas taxas de imposto, reduzidas e intermédias, incidentes sobre as transações de produtos e serviços, as diferenças existem, já que, em Espanha são de 4% e 10% e em Portugal ascendem a 6% e 13% respetivamente, havendo também diferenças para mais em Portugal.

Constata-se portanto, que em Portugal todas as taxas de imposto em vigor, seja a reduzida, a intermédia ou a taxa normal, que abarcam em termos de tributação a esmagadora maioria dos produtos e serviços, são superiores às praticadas em Espanha em 2%, 2% e 3%, respetivamente.

No que concerne à composição das listas de produtos e serviços sujeitos a imposto, também existem diferenças substanciais entre os dois países, como se poderá constatar na estrutura organizativa das próprias listas inerentes aos dois países e da

sua inteira responsabilidade, as quais vão ser literalmente inseridas nos anexos ao presente trabalho para uma melhor perceção da realidade, provocando, como é facilmente entendível, distorções acentuadas nos preços finais a suportar pelos consumidores.

Ou seja, quer na estrutura das taxas de imposto, quer na composição das listas de produtos e serviços, há diferenças substanciais, apresentando valores mais elevados em Portugal.

Esta realidade de inexistência de harmonização ou se quisermos de falta de coordenação, é transversal em todas as estruturas dos Códigos do IVA, nomeadamente no que concerne a taxas e listas de produtos, que vêm sendo praticadas nos restantes países comunitários, causando distorções inaceitáveis na área económica e financeira.

Em boa verdade, e voltando ao cerne do nosso trabalho, a regularidade da aquisição de bens e serviços pelos portugueses, na região transfronteiriça Bragança/Zamora, que se tem verificado ao longo dos diversos anos – desde a adesão simultânea dos dois países à então Comunidade Económica Europeia -, com diferenças permanentes, e por vezes substanciais, nas taxas do imposto, para menos e com uma estrutura organizativa de listas de produtos e serviços bastante diferenciada por parte da Administração Tributária Espanhola, acaba por ser altamente compensadora em termos financeiros para o consumidor português em geral, face à proximidade das duas regiões, pelo menos nos “tempos difíceis que se vêm verificando...”.

Obviamente, que sendo compensador para os consumidores fronteiriços de Portugal que se deslocam com alguma regularidade a Espanha é, por consequência, necessariamente prejudicial para os operadores económicos sediados nessas mesmas regiões, com reflexos implícitos na economia regional/nacional.

Assim, entrando no âmago do presente trabalho de investigação, diremos que no âmbito da aplicação das normas estabelecidas no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado no seio da Comunidade, ressaltam duas situações fáticas que nos

parecem de uma injustiça grave e notória, que urge alterar, consubstanciadas no que de seguida, sucintamente se expõe:

- a) Cada Estado-membro no âmbito da implementação das normas do Imposto sobre o Valor Acrescentado pode, aleatoriamente, dentro de um esquema normativo previamente balizado entre mínimos e máximos estabelecidos pela Comunidade, estabelecer diversas taxas de imposto que incidem sobre o valor das transmissões de bens e produtos e ainda sobre a prestação de serviços.

Ou seja, em matéria de taxa ou taxas de imposto, a Comunidade não criou uma norma impositiva de taxas uniformes para utilização comum, deixando “grosso modo”, ao livre arbítrio de cada país a criação das taxas ou taxa – entre uma e três - a aplicar no seu espaço territorial às transmissões de bens e prestações de serviços.

- b) Ainda no esquema organizacional do Imposto sobre o Valor Acrescentado, está também prevista a elaboração de várias listas de produtos e serviços, que normalmente são agrupadas por famílias:

- de grau de necessidade indispensável – lista I;
- de grau de necessidade intermédia – lista II;
- e, por exclusão de partes uma outra “lista” não descritiva abarcando a família dos restantes produtos que são a esmagadora maioria, não previstos, portanto, nas listas I e II.

As listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, normalmente de uma a três, são também elaboradas um pouco “aleatoriamente” por cada país, mas sempre com intenção protetora, já que as limitações impostas pela Comunidade são em nosso entender de uma fragilidade confrangedora, permitindo,

consequentemente que a elaboração dessas listas coincidam com os interesses próprios de cada país, nomeadamente na proteção dos produtos ali produzidos ou em determinados produtos que se pretendam proteger em termos setoriais - o que é indispensável para um país pode não sê-lo para outro - as quais determinam o enquadramento das taxas a aplicar sobre a transmissão dos bens elencados nessas mesmas listas de produtos e serviços.

Ou seja, objetivamente e na prática temos:

Quer em termos de taxas para determinar o imposto a liquidar;

Quer em termos de elaboração das listas de produtos e serviços sujeitos a essas mesmas taxas, os Estados-membros estão a adotar procedimentos completamente divergentes e nalguns casos até escandalosos e imorais, que conduzem a distorções injustas e potenciadoras de concorrência desleal, como se pretende provar ao longo deste trabalho.

Com este procedimento no seio da União Europeia, e em dois países diferentes – Espanha e Portugal - o mesmo produto ou serviço, organoleticamente com a mesma composição, em que o valor da matéria tributável - aquele sobre o qual vai ser aplicada a taxa de imposto -, seja rigorosamente igual, após a aplicação da taxa normal de imposto, o seu custo conduz a valores finais diferentes, já que a taxa de IVA, em Espanha é de 21% e em Portugal é de 23%.

No entanto se um outro produto ou serviço, com enquadramento na taxa intermédia, em que a taxa a aplicar em Portugal é de 13% e em Espanha é de 10%, a diferença no custo do produto para mais em Portugal é de 3%.

Mais grave ainda é a situação de um determinado produto ou serviço estar enquadrado numa lista que preconiza a aplicação da taxa de imposto de 4% (Espanha), e no país vizinho Portugal, esse mesmo produto ou serviço estar enquadrado na lista que estabelece uma taxa de 13% ou 23%.

São várias as situações constatadas, nomeadamente os queijos para alimentação humana, entre outras.

Estruturalmente, o trabalho de investigação que se pretende levar a efeito consiste, na sua essência, em tentar provar que as situações reais e indesmentíveis anteriormente elencadas nas alíneas **a)** e **b)**, provocam nas regiões transfronteiriças de todos os países integrantes da União Europeia, distorções alarmantes em termos financeiros e económicos, nomeadamente nas empresas sediadas nos limites de fronteira, provocando como é óbvio distorções de mercado e, conseqüentemente, conducentes a concorrência desleal.

Sem pretendermos por em causa as virtualidades do Imposto sobre o Valor Acrescentado, já que está provado quão importante é no que concerne à arrecadação de receitas fiscais para os países e para o orçamento da própria União Europeia, não é aceitável em nosso entender, num imposto que é denominado de Comunitário, e que sendo de adoção obrigatória para que os países possam integrar a “família” dessa mesma União Europeia, seja, por inépcia ou por falta de vontade, propiciador de formas de distorção comercial e de desonesta concorrência nessa mesma “família”, provocando, conseqüentemente, diminuição de receitas nas regiões transfronteiras, as mais abandonadas, que, por ironia do destino têm proximidade com países mais fortes ou até com objetivos menos corretos e obscuros para captação de meios financeiros.

Por conhecermos bem esta realidade, nomeadamente por termos a vivência quotidiana e possuímos residência numa zona interior e limítrofe de fronteira, sempre abandonada pelo poder central;

Por também, termos a consciência da poupança financeira, com a facilidade de deslocação ao “outro” lado da fronteira, com o propósito de abastecimento de produtos muito mais baratos e necessários ao consumo diário de um agregado familiar;

Concluímos, que a factualidade existente e visível e até propalada pelo cidadão mais comum ser imperioso proceder a um estudo, com trabalho “*in loco*” da situação específica das diferentes taxas e listas de produtos do IVA, considerando que a mesma é transversal a todos os países integrantes da União Europeia que possuam regiões transfronteiras.

Conforme já mencionado, conjugámos este estudo com a importante e imprescindível aprendizagem obtida nos cursos de doutoramento realizados na Faculdade de Economia Financiera y Contabilidad da Universidade de Valladolid – Gestion y Administración de Empresas - e na Faculdade de Direito da Universidade de Salamanca - Estado de Derecho y Gbernanza Global com o apoio e saber do responsável pela direção do presente trabalho – Professor Doutor José Antonio Chamorro y Zarza, associada á experiência profissional ao longo de 42 anos na área da Administração Tributária Portuguesa com participação em reuniões multidisciplinares ao mais alto nível de Portugal/Espanha e também a experiência académica, que permitiram uma sensibilidade e abordagem desta temática em maior profundidade, principalmente na ótica dos prejuízos financeiros causados aos operadores económicos – empresas sediadas nas zonas fronteiriças – e ainda nos prejuízos consequentes ao próprio país onde estão sediados esses mesmos operadores.

Também a importante aprendizagem no meio académico, associada á prática no “terreno” consubstanciada nos conhecimentos profissionais inerentes à estrutura do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, por imperativo de consciência cívica e não só, contribuíram para o facto de não dever desperdiçar a oportunidade que me foi oferecida, e que era chegado o momento próprio para, através de uma investigação mais profunda com o objetivo de concluir, que há procedimentos que podem evitar ou minimizar esta situação, desde que haja vontade dos decisores europeus para alterar o “modus operandi”.

O estudo contempla as raízes, a identificação e a evolução do Imposto, desde a sua adesão à Comunidade, até aos nossos dias, para além da abordagem dos atributos e das fragilidades do imposto.

As principais conclusões deste estudo que obviamente têm que vistas à luz de uma constante atualização, pretendem apontar para a imperiosa necessidade da densificação das normas que disciplinam determinados domínios do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nomeadamente o concernente às taxas e estrutura organizativa das listas de produtos e serviços.

Apresentar-se-ão sugestões evolutivas para atenuar ou anular estas situações, tanto mais que, a própria União atenta a esta temática, preconizou sempre através de diversas Diretivas e continua a preconizar a Harmonização Fiscal no espaço que superintende, propalando a neutralidade do imposto, situação que visivelmente não se verifica.

No entanto, reconhecemos que até ao momento, não foi obtido qualquer sucesso digno de realce, privilegiando-se sempre as decisões meramente políticas em detrimento das económicas, com benefício visível para os países mais poderosos pelas possibilidades decisórias.

Estamos convictos tratar-se apenas de uma questão política, para que os países mais influentes queiram avançar para a resolução destas distorções, sem que continue a haver influência dos “chocolates Suíços”, das “flores da Holanda” dos “queijos da França e Suíça”, dos “adubos entre a Áustria e a Itália”, dos “produtos fitofarmacêuticos entre a Alemanha e o Luxemburgo”, entre outros, no sentido de continuarem a “necessitar!...” de proteção comunitária, com vista à competitividade dos preços através de taxas reduzidas e inclusão “forçada” em determinadas listas de produtos e serviços, distorcendo os princípios orientadores do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nomeadamente numa das vertentes fundamentais que consiste na neutralidade do imposto.

Se atentarmos no potencial dos países elencados, facilmente se infere que face ao que está estabelecido pelos Estados-membros através da regra da unanimidade, é praticamente impossível, em termos de consenso geral, que o Imposto sobre o Valor Acrescentado atinja a “neutralidade” que lhe está subjacente e que se pretende, e que, em nosso entender, é de inteira justiça.

Consideramos que é cada vez mais necessária, uma discriminação positiva do interior transfronteiriço, melhor dizendo “de todos os interiores transfronteiriços dos diversos países” com vista a colocar fim ao minimizar dos fluxos económicos das empresas ali sediadas, contribuindo fundamentalmente para um equilíbrio justo e necessário dos países da União Europeia e ainda para o seu progresso, evitando a constante desertificação dos seus habitantes e empresas, com prejuízos evidentes para os países com estruturas mais débeis.

I PARTE

INTRODUÇÃO

No âmbito do direito dos impostos, concretamente na área da tributação fiscal indireta, o Imposto sobre o Valor Acrescentado-IVA abarca em termos de incidência as transmissões de bens e as prestações de serviços, as importações e as operações intracomunitárias, assumindo grande importância no contexto da arrecadação de avultadas quantias de impostos, contribuindo para a rúbrica das “receitas”, no orçamento dos países que o adotam.

Como também é amplamente do conhecimento generalizado, o Imposto sobre o Valor Acrescentado, é um imposto de adoção obrigatória pelos países integrantes da União Europeia, ainda que haja um período de transição, para que essa obrigatoriedade seja materializada após a adesão, revestindo a qualidade de um dos impostos sobre a despesa, com as normas obrigatórias estabelecidas e em vigor na União Europeia.

Na primeira parte pretende fazer-se uma abordagem introdutória e ténue ao Direito Fiscal ou Direito dos Impostos, referindo de uma forma mais ampla e alargada, o esquema organizacional do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, e ainda o inter-relacionamento deste mesmo imposto, com a integração dos países no Espaço Comunitário.

É que, só com a perceção da importância do Direito Fiscal e com a sua especificidade na área dos impostos – diretos e indiretos – que têm na vida das pessoas e dos países, se fica com sensibilidade para esta temática, já que, como alguém dizia “Ninguém gosta de pagar impostos”.

Esta é a razão fundamental, pela experiência profissional que obtivemos junto da generalidade dos operadores económicos sujeitos a imposto e ainda, junto dos formandos nesta área específica, que nos motiva a pormenorizar determinadas situações numa área demasiado hermética, no sentido de mais facilmente se abarcarem as sugestões finais evolutivas, elencadas no presente trabalho.

As transações intracomunitárias (entre países membros) e as exportações (entre

países terceiros) serão evidenciadas no sentido de dar relevo às operações realizadas entre os Estados-membros que, por força do Imposto sobre o Valor Acrescentado são assimiladas a operações internas, revestindo a característica de livre circulação de mercadorias.

Teoriza-se ainda sobre as principais Diretivas da União Europeia que tiveram por base a introdução e criação do Imposto Comunitário, nomeadamente a Primeira, Segunda e Sexta Diretivas.

Considerando que o Imposto sobre o Valor Acrescentado, é um imposto indireto, revestido de alguma complexidade em termos organizacionais comparativamente com os demais impostos, quer em termos de perceção, quer em termos de implementação no “terreno”, entendemos desenvolver o trabalho de forma a tornar a terminologia menos hermética, com o simples propósito de provocar interesse na temática abordada, tendo sempre como lema, que o IVA acompanha, com caráter obrigatório, todas as pessoas no seu quotidiano, com capacidade contributiva ou não, no que concerne ao pagamento do respetivo imposto, em todas as operações de aquisição de bens ou serviços que se realizam, ainda que, inequivocamente, sejam de primeiríssima necessidade (pão, água, saúde, educação, etc.).

Em cada momento da nossa vida, estejamos parados ou em atividade, o Imposto sobre o Valor Acrescentado “persegue-nos”.

I.1 ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Numa brevíssima e sucinta análise, e para se ter uma perceção da respetiva estrutura organizacional, diremos que o sistema fiscal português atualmente existente é formado por um conjunto de impostos estaduais e locais que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa, para além de outros impostos que tributam certos atos ou situações específicas.

Acrescem ainda a este conjunto de impostos, as contribuições das entidades empregadoras e dos trabalhadores para os regimes de Proteção e de Segurança Social-SS.

A tributação do rendimento é feita através dos dois novos impostos que entraram em vigor em 1989 – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), os quais constituem formas modernas de tributação sobre os indivíduos e sobre as empresas, respetivamente.

A tributação do património é feita através do Imposto Municipal sobre as Transmissões (IMT) e Imposto do Selo (IS), tributando assim, as transmissões onerosas e gratuitas de bens imóveis.

Temos ainda o Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI) que incide sobre o valor patrimonial dos imóveis cujas receitas estão afetas às autarquias locais onde os prédios se situam.

Na tributação da despesa, estão incluídos o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e vários impostos específicos, incidindo sobre o consumo de certos bens e serviços, tais como Imposto do Selo (IS); Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISPP); Imposto sobre o Consumo sobre Tabaco (ISCP); Imposto sobre Consumo de Bebidas Alcoólicas (ICBA); Imposto sobre o Álcool (IA); Imposto Automóvel (IA) e Imposto Único de Circulação (IUC).

No âmbito da parafiscalidade, e com vista ao financiamento do sistema público de proteção social temos as contribuições para a Segurança Social, da responsabilidade dos titulares dos rendimentos do trabalho e das respetivas entidades empregadoras, variando em função do regime contributivo aplicável e do tipo de contribuinte (trabalhador ou empresa).

A contribuição da entidade empregadora reveste a característica de um verdadeiro imposto, embora de natureza específica, considerando que as suas receitas não se destinam a satisfazer necessidades coletivas e gerais, abstrata e de satisfação passiva, dado terem como finalidade satisfazer necessidades individuais, concretas e ativas, embora de outrem que não o contribuinte:

- a segurança social do trabalhador, fundamentalmente em situações de doença, desemprego e ainda aquando da sua passagem à situação pré-reforma ou de reforma.

Toda esta panóplia de diplomas tem subjacentes normas jurídicas objetivas e subjetivas, sendo que o direito, considerado num ponto de vista objetivo, pode definir-se como o conjunto de normas jurídicas.

As normas de conduta social não assumem todas a mesma natureza, elas constituem um conjunto complexo e variado, tão variado e complexo quanto são os diferentes tipos de relações que cada um visa disciplinar.

Do vasto conjunto de normas de conduta social que, nos mais variados aspetos, estabelecem a forma como as pessoas se devem comportar umas em relação às outras, fazem parte, precisamente as normas jurídicas.

Tais como quaisquer outras normas de conduta social, as normas jurídicas surgem, como consequência da vida das pessoas em sociedade e destinam-se exatamente a disciplinar determinadas relações que por esse fato entre elas se estabelecem, delimitando as ações humanas para que não contendam umas com as outras.

Destinadas, como as restantes normas de conduta social, a regular comportamentos humanos, as normas jurídicas distinguem-se, porém, de quaisquer outras, não só pelo tipo de relações que visam regular, mas principalmente pela natureza da reação que a sua não observância é suscetível de provocar.

A violação das normas jurídicas provoca ou é suscetível de provocar uma reação diferente da que resulta da violação de quaisquer outras normas de conduta. É precisamente a especial natureza dessa ação que distingue as normas jurídicas de quaisquer outras, traduzível numa especial característica de que tais normas se revestem.

Consiste essa característica no fato da eventualidade de o não cumprimento espontâneo de uma norma jurídica ser possível, impor coercivamente a sua observância, designando-se essa característica por coerciva ou coatividade.

O comportamento coercivo das normas jurídicas exerce-se através dos tribunais, que, autoritariamente, é exercido por meio de sentenças.

A coercividade é o elemento que permite distinguir as normas jurídicas de quaisquer outras normas de conduta.

Assim, o direito objetivo é o conjunto das normas de conduta social dotadas de coercividade, podendo dizer-se também que o direito objetivo é o conjunto de normas de conduta social cuja observância podem ser coercivamente impostas através dos tribunais.

Logo, é o direito objetivo – conjunto de normas jurídicas – que estabelece as condições em que o Estado pode cobrar impostos. No entanto, esta faculdade que através de normas lhe é atribuída consubstanciada na prática de atos de cobrança de impostos, caracteriza-se como um direito subjetivo.

O direito subjetivo do Estado à cobrança de cada imposto é um direito subjetivo público, conferidas pelas normas de direito público que constituem o Direito Fiscal.

Uma importantíssima classificação das normas jurídicas é a que, tomando como base de distinção das diferentes funções que cada uma exerce e os fins que visam desempenhar no complexo da vida social, as agrupa em diversos ramos de direito, a cada um dos quais corresponde, em regra, uma sistematização codificada, que habitualmente se designa por código⁵ em relação a cada Estado, existindo dois sistemas jurídicos distintos:

- Um que trata das relações jurídicas inter-estatais, isto é, entre o Estado em referência e os restantes e designa-se por Direito Internacional Público; e
- Outro que se ocupa das relações jurídicas constituídas dentro de cada Estado, designado por Direito Interno.

Dos principais ramos de direito público destacamos:

- Direito Constitucional;
- Direito Administrativo;
- Direito Fiscal;
- Direito Penal; e
- Direito Processual.

Dos principais ramos de direito privado destacamos:

- Direito Civil;
- Direito Comercial ou Empresarial; e
- Direito Internacional Privado.

⁵ O que nem sempre acontece. É o caso do Direito Internacional Privado, ao qual não corresponde qualquer código.

I.2 O DIREITO FINANCEIRO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme refere Sousa Franco ⁶ “...a atividade financeira envolve complexas arbitragens de interesses e uma estruturação institucional, articulada em razão de fins públicos e do exercício do poder político ou da autoridade pública, por força tem então de ser regida por normas jurídicas e determinam a existência de instituições, situações e relações jurídicas...”

E é este complexo normativo, ou conjunto de normas, que regem a atividade financeira do Estado, que constituem o objeto do que se designa por Direito Financeiro.

Tem por finalidade ⁷ “...a definição jurídica dos poderes das entidades públicas na obtenção e no emprego dos meios económicos destinados à realização dos seus fins...”.

Verifica-se assim uma especial preocupação da comunidade para que a perceção de receitas por parte do Estado ⁸ “...não se exerça de forma fortuita, incondicionada e livre, ao sabor da conveniência ou da vontade dos órgãos públicos pois, tratando-se de atividade social relevante, está subordinada ao Direito, que disciplina não só as formas jurídicas de que o Estado pode lançar mão na obtenção de receitas públicas e na satisfação de despesas, mas ainda o respetivo conteúdo...”

O Direito Financeiro desdobra-se em três grandes áreas de intervenção:

- Direito de Administração Financeira;
- Direito Orçamental; e
- Direito das receitas.

⁶ - In “dto. Financeiro e Finanças Públicas, vol.I, pag.67ss, Ed.Veida/Universidade, 1982.

⁷ – Soares Martinez in “Manual de Direito Fiscal”, pag.6.

⁸ - Nuno Sá Gomes in “Manual de Dt.º Fiscal vol.I, pag 15-Ed.Rei dos Livros-1998.

Entre os instrumentos financeiros que o Estado dispõe para satisfazer os fins a que se propõe, assumem particular relevo a despesa pública e a receita pública.

Como conceito de despesa pública diremos que materializa a finalidade do Estado na prossecução dos seus objetivos político-económico-sociais.

A despesa pública⁹ “...consiste no gasto de dinheiro ou no dispêndio de bens por parte dos entes públicos para criarem ou adquirirem bens suscetíveis de satisfazer as necessidades públicas.”

É um conceito de despesa pública com um máximo de abrangência, considerando no seu âmbito de aplicação todo e qualquer tipo de gasto que mereça dignidade orçamental (ex. vencimentos e ordenados, construção de obras públicas, atribuição de subsídios, aquisição de bens e serviços, amortizações, despesas militares, ou seja todos os gastos para satisfação das necessidades públicas despesas de saúde e ensino públicos, etc.)

Concomitantemente o conceito de receita pública terá que observar o mesmo parâmetro de abrangência da despesa. Assim poder-se-á entender como receita pública o conjunto de todos os recursos de que o Estado lança mão para atender e obviar às despesas públicas, regra geral aferidas a um determinado período económico.

As receitas públicas dividem-se em dois grandes grupos:

- Receitas Voluntárias: e

- Receitas Coativas.

As receitas voluntárias caracterizam-se por o Estado as obter por via contratual ou privatística, ou seja, na sua perceção o Estado intervém despojado das suas prerrogativas de autoridade, em igualdade de circunstâncias negociais, como se de um qualquer cidadão fosse.

⁹ In “dto. Financeiro e Finanças Públicas, vol.I, pag.67ss, Ed.Veida/Universidade, 1982

As Receitas Coativas são as que o Estado obtém por via da sua autoridade, à revelia da manifestação de vontade dos cidadãos, enquanto investido de “*ius imperi*”, ou seja num ato de afirmação de soberania, sustentada no interesse público e prosseguido, sempre, por via legislativa.

Toda a Receita Coativa tem que estar autorizada por diploma legal, sendo portanto na lei o no comando imperativo da mesma que a receita encontra a sua própria imposição ou coação.

As receitas coativas subdividem-se em duas espécies quanto à sua natureza:

-Sancionatórias; e

- Tributárias.

As receitas Sancionatórias são designadas pela doutrina como sanções patrimoniais, porquanto visam punir a prática de fatos ilícitos (carater sancionatório), ou, prevenir a sua prática (carater preventivo).

As Receitas Tributárias são todas as receitas coativas que não têm intenção sancionatória, sendo assim designadas por assentarem no pressuposto de que a todos os cidadãos incumbe o dever genérico de garantir ou contribuir, prestar o seu tributo, para o cumprimento dos encargos públicos.

Como resulta do anteriormente exposto, a perceção das receitas públicas de natureza coativa não é discricionária, antes observa regras e princípios normativamente enquadrados.

Destas receitas, relevam os tributos como as mais significativas, sendo a sua perceção regulada pelo Direito Tributário.

O conceito de Direito Tributário é o ramo de Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção das receitas que correspondam ao conceito de tributo.

O conceito de Tributo resulta de toda a prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, a qual não revista um ato ilícito ou sancionatório, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente veiculada.

Ou seja, decompondo a terminologia jurídica e um tanto hermética do conceito de tributo, diremos que só se classificam como tal, as receitas que se revistam das seguintes características:

- Prestação pecuniária - A prestação é representada por dinheiro ou que em dinheiro se possa quantificar.
- Compulsória ou coativa – Tem que revestir o caráter obrigatório, decorrente de um ato de soberania do Estado e não de negócio jurídico em que as partes manifestem uma vontade concordante.
- Em moeda – ou em forma de expressão similar.
- Não sancionatória – Que a receita não provenha da punibilidade de um ato ilícito.
- Instituída por lei – Sustentada por lei refletindo a manifestação de soberania.
- Cobrança Administrativa Veiculada – Atividade que só pode ser desenvolvida pelo Estado ou outros entes públicos, sendo deles exclusivos. Simultaneamente é uma atividade veiculada, ou seja, não pode ser exercida de forma discricionária, estando consequentemente sujeita a observar os ditames da lei que a consagra.

A Lei Geral Tributária (LGT) classifica os tributos segundo dois critérios perfeitamente distintos:¹⁰

¹⁰ Art.º 3.º da Lei Geral Tributária

- Entidade Credora – Os tributos classificam-se em Fiscais e Parafiscais.

Nos Tributos Fiscais a entidade credora é a Administração Central ou Local. São tributos que para serem cobrados ou arrecadados, carecem de inscrição orçamental e como tal sujeitos aos princípios da legalidade, anualidade e respetiva inscrição orçamental.

Nos tributos Parafiscais, as entidades credoras são outras pessoas coletivas de direito público, que fazem parte integrante da Administração Central, mas dotadas de autonomia administrativa e financeira e competentes para arrecadar contribuições ou impostos.

-Âmbito Territorial – Quanto ao âmbito territorial, os tributos classificam-se em Estaduais, Regionais e Locais.

Trata-se de um critério que atende ao órgão ou entidade imbuído de competência para administrar o tributo, revestindo a competente qualidade de credor.

Nos Tributos Estaduais, a influência administrante alarga-se a todo o território nacional, revertendo, naturalmente, o tributo a favor do Estado enquanto Administração Central.

Nos Tributos Locais a administração destes tributos é da responsabilidade dos órgãos autárquicos, no seu âmbito territorial.

Nos Tributos Regionais, as regiões autónomas, são credoras dos impostos neles cobrados ou gerados.

O n.º 2.º do artigo 3.º da Lei Geral Tributária refere que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributária criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. No contexto do articulado, assumem particular relevância, as Taxas, as Contribuições Especiais e os Impostos.

I.3 PRINCÍPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS

O objetivo do tributo só será plenamente atingido, conquanto quer na sua feitura, quer na sua aplicabilidade, a tributação se oriente, pelos respetivos princípios jurídicos que se encontram consagração quer na lei constitucional, quer na lei ordinária, nomeadamente:

- Princípio da Legalidade;
- Princípio da Generalidade;
- Princípio da Igualdade; e
- Princípio da Justiça Material.

O Princípio da Legalidade determina que as receitas tributárias (maxime os impostos) serão criados por lei, a qual deverá determinar a sua tipificação, ou seja a definição dos elementos essenciais da obrigação tributária:

- a incidência;
- a taxa ;
- e as garantias do tributado.

O pressuposto que subjaz ao princípio da legalidade é o consentimento dos cidadãos para a criação dos tributos através dos seus legítimos representantes.

A criação das receitas tributárias é por desiderato constitucional reservado à Assembleia da República (AR) sendo matéria da sua reserva relativa, ou seja, tanto pode ser exercida pela A.R., como pelo Governo quando autorizado para o efeito por essa mesma Instituição.

O Princípio da Generalidade determina que a lei é genérica e abstrata, ou seja, abrange todos os cidadãos sem exceção, sem privilegiar alguns deles.

Este princípio não é exclusivo do Direito Tributário, antes é enfatizado por todas as vivências e vicissitudes de qualquer ramo do Direito enquanto consciência comunitária de que ninguém está acima da Lei, encontrando mesmo consagração constitucional através do artigo 12.º da Constituição da República Portuguesa – princípio da universalidade.

No Direito Tributário este princípio porém, tem que ser equacionado à luz dos outros princípios enformadores, ou seja, reduzido nas suas proporções generalistas considerando só por universo dos cidadãos visados, os que possuem capacidade contributiva, só ficando genericamente sujeitos ao tributo e na justa medida das suas possibilidades económicas e financeiras¹¹.

O Princípio da Igualdade não é mais do que o corolário de que todos os cidadãos merecem e têm a mesma dignidade social e jurídica, a todos devendo ser garantido pela Lei um tratamento igual e não discriminatório.

Na perspetiva social só haverá relevo igualitário se pelo tributo se prosseguir a correção das assimetrias socioeconómicas, promovendo uma maior justiça social, redistribuição da riqueza, favorecimento e promoção das regiões economicamente mais débeis. Materializa-se numa função redistributiva do tributo, prosseguida através de políticas sociais, proteccionistas das classes mais desfavorecidas, de apoio à família, incentivos económicos, etc..

Na perspetiva jurídico-tributária, o princípio da igualdade tem que ser encarado à luz de valores mais concretos e precisos, nos quais o princípio se revê e não numa igualdade absoluta, tratando todas as situações de um modo genérico e abstrato, mas outrossim, numa igualdade relativa, tratando igualmente as situações iguais e desigualmente as desiguais.

Os parâmetros de aferição para esta igualdade relativa serão de índole económica ou social.

¹¹ Exceção: O Benefício Fiscal – Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Numa perspetiva económica, só se poderá falar em igualdade tributária se a carga tributária importar para todos os sujeitos passivos um similar sacrifício patrimonial, carreando maior dispêndio patrimonial para os mais abastados e menor dispêndio para os mais empobrecidos, aferida em função da sua capacidade contributiva.

Materialmente, resulta na aplicação de taxas de imposto com valores percentuais diversos, tanto mais onerosos quanto maior o poder económico dos cidadãos a atingir, constituindo tal mecanismo o fundamento da tributação progressiva, ou seja, grosso modo, quanto mais for a capacidade económico-financeira, maior será a taxa a suportar.

O Princípio da Justiça Material é a face visível do princípio da igualdade, sendo uma eminência dos princípios constitucionais que vêm sendo apresentados na justiça, solidariedade e bem-estar social.

A justiça tributária não se revê numa justiça formal, ou seja, consagradora destes valores genéricos e abstratos, mas sim, numa afirmação concreta, devidamente personalizada, em que cada caso é um caso, pois não haverá duas situações iguais, que exponencialmente carecerão de um tratamento desigual no sentido de ser realizada uma justiça fiscal consubstanciada na abolição de discriminações em matéria tributária.

A capacidade contributiva pressupõe que os cidadãos só são tratados igualitariamente se o pagamento que os onera importar igual sacrifício. Encontrar o ponto de equilíbrio é no fundo a questão maior e que historicamente evoluiu e se desenvolveu em torno de três critérios de tributação:

Regressiva;

Proporcional; e

Progressiva.

Nos sistemas fiscais mais evoluídos acaba por vingar o critério da tributação progressiva que materialmente resulta na aplicação de taxas de imposto com valores percentuais diversos, tanto mais onerados quanto maior o poder económico dos cidadãos.

Se aos cidadãos é exigida diligência e espírito de sacrifício na assunção da despesa pública. Ao Estado é exigido diligência para que esse esforço não seja em vão, antes resulte no cumprimento dos objetivos político-económico-sociais a que se destinam, bem como na garantia de que a responsabilidade imperará a todos os cidadãos, devendo o Estado nomeadamente envidar todos os esforços para combater a fuga e evasões fiscais, que resultam como elementos perturbadores do cumprimento igualitário e justo da repartição das obrigações tributárias, por parte dos sujeitos passivos do imposto

Em termos de controlo Judicial Tributário, só se prosseguirá uma verdadeira justiça tributária, se a Administração Públicas (maxime a Fiscal) souber atuar e apreciar as situações em concreto por forma equitativa, não se deixando impulsionar pelo arbítrio ou pela discriminação na interpretação e aplicação dos normativos tributários, ao pugnar pela verdade material tributária.

Como garante máximo da observância da legalidade tributária, a todos é garantido o acesso à justiça tributária, nomeadamente aos Tribunais Tributários estruturados em diversas instâncias.

I.4 O DIREITO DOS IMPOSTOS E O RESPETIVO ORDENAMENTO JURÍDICO

Através da doutrina, foi aceitação generalizada que o Direito Fiscal e o Direito Tributário são uma única realidade jurídica, sendo sinónimos, aduzindo para o efeito

o argumento “...de que não existe uma teoria jurídica aplicável simultaneamente a todas as receitas coativas...”.¹²

Houve também determinados autores que sempre distinguiram o Direito Tributário do Direito Fiscal, sustentando estas afirmações nos seguintes pressupostos e afirmações:

- Direito Tributário teria por objeto disciplinar a atividade de arrecadação das receitas coativas.
- Direito Fiscal teria por objetivo disciplinar especificamente uma das receitas tributárias, mais precisamente os impostos¹³.

A Lei Geral Tributária através do seu articulado acaba por se inclinar no sentido da realidade jurídica, ou seja, o Direito Tributário e o Direito Fiscal serem sinónimos, já que considera que as receitas coativas são tributos de natureza fiscal, admitindo “...o regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.”.

no entanto, que cada um dos tributos observará um regime jurídico próprio ao consagrar no n.º 3 do artigo 3.º que assim sendo, ainda que em sede de princípios e normas gerais haja um regime jurídico comum e disciplinador das receitas coativas, o Direito Tributário ou Direito Fiscal, em sede própria, ou em sede de regime especial, há distanciamento da figura dos impostos às demais figuras tributárias, cada qual com o seu regime jurídico próprio.

O Direito dos Impostos é prosseguido e regulamentado em diversos diplomas, que a seguir se indicam:

¹² Nuno Sá Gomes in “Manual de Direito Fiscal”, volII, pagª17, Ed.Rei dos Livros, 1998.

¹³ Entre outros: L.Pereira C.Mota, in “Teoria e Técnica dos Impostos”, pagª 12-13, 22.ª edição, Rei dos Livros, 1998 e Vitor Faveiro (Ex Diretor Geral dos Impostos) in “Direito Fiscal Português”, vol.I, pag. 20-21, Coimbra Editora.

- Constituição da República Portuguesa;
- Direito Tributário Internacional;
- Lei Geral Tributária;
- Código dos Impostos ou Códigos Fiscais;
- Código de Procedimento e de Processo Tributário; e
- Regime Geral das Infrações Tributárias Aduaneiras e não Aduaneiras.

Os códigos dos impostos ou códigos fiscais, têm por função regular cada um dos impostos atualmente em vigor, contendo as regras a observar para a determinação e recebimento do imposto nas suas múltiplas fases:

- Incidência;
- Lançamento;
- Liquidação; e
- Cobrança.

Estas normas são estruturalmente normas de Direito Substantivo, ou seja, normas consagradoras dos direitos e deveres tributários que impendem sobre os sujeitos da relação jurídica tributária, o Estado por um lado e o cidadão-contribuinte pelo outro.

Dividem-se em três grandes grupos:

- Rendimento;

- Património; e
- Consumo ou Despesa.

Esta distinção verifica-se em função do fato gerador do imposto, mas da base do imposto, ou seja das suas características económicas intrínsecas, a qual atende à riqueza e à forma como a mesma se propicia é potencializada para aferir da tipologia do imposto.

Evidenciando sucintamente o grupo do Consumo ou Despesa, onde o Imposto sobre o Valor Acrescentado se integra, diremos que o imposto incide sobre a riqueza gasta, ou seja, a riqueza revelada pela aquisição onerosa de bens e serviços, sendo uma categoria de especial importância, considerando a facilidade da sua cobrança mesmo em economias cujo sistema de organização administrativo fiscal não seja muito desenvolvido.

I.5 IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

Contrariamente ao acontece com os impostos monofásicos no retalho em que se obriga o operador que intervém na última fase do circuito económico ao pagamento da totalidade do imposto devido, com o Imposto sobre o Valor Acrescentado todos os operadores situados ao longo do circuito de comercialização, são obrigados a calcular o imposto sobre o seu preço de venda, mas para efeitos de cálculo da dívida tributária - diferentemente do que sucede com os impostos cumulativos -, cada operador tem a faculdade de deduzir do total do imposto liquidado nas suas vendas, o montante de imposto que suportou nas suas compras, é o denominado “ Método de Dedução”.

Estamos perante um regime de pagamentos fracionados, mas com dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos diferentes bens e serviços sujeitos a tributação.

Assim, cada operador económico entregará ao Estado uma fração do total do imposto que, no “términus” do circuito, irá ser suportado em última instância pelo consumidor final.

Nestes termos, poderá dizer-se que o Imposto sobre o Valor Acrescentado é um imposto sobre as transações que atinge apenas o valor que é acrescentado em cada fase do circuito, assumindo assim características de grande neutralidade, quer ao nível das transações internas, quer no comércio intracomunitário.

O imposto sobre o valor acrescentado assume duas vertentes importantes:

a) Neutralidade nas transações internas, em consequência do método utilizado no cálculo da dívida tributária, já que, contrariamente ao que se passa com os impostos cumulativos, os operadores económicos não têm qualquer interesse em se integrarem por razões meramente fiscais.

Como o IVA, qualquer que seja o número de fases por que determinado bem possa passar até chegar ao consumidor final, a carga fiscal incidente sobre esse mesmo bem, será, regra geral, sempre a mesma, dado que é permitida ao operador económico a dedução do imposto suportado em todas as aquisições efetuadas nos estádios intermediários.

A neutralidade do IVA, no plano interno, manifesta-se ainda sobre outra forma, traduzida no modo de distribuição do valor acrescentado ao longo do circuito económico, não ter qualquer influência sobre a respetiva carga fiscal. Para o mesmo preço de venda final, o conteúdo fiscal do bem é sempre o mesmo seja qual for a forma como se reparte o valor acrescentado ao longo do processo de produção e distribuição, ou seja o IVA é neutro.

b) Neutralidade nas relações comerciais interestaduais – Considerando que é sempre possível em qualquer fase do circuito, determinar com rigor a componente fiscal do valor de um bem através da aplicação da taxa do imposto ao valor que o bem apresenta nessa fase, o imposto sobre o valor

acrescentado assegura os corretos ajustamentos fiscais nas fronteiras, exigidos pelo princípio da tributação no país de destino.

Assim, as restituições à exportação e as compensações na importação são pois, calculadas de forma simples e rigorosa, assegurando a neutralidade do imposto nas relações entre os Estados.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado é um imposto de consumo diretamente proporcional ao preço dos bens e serviços, cobrado de forma fracionada em cada fase do circuito económico e neutro em relação ao tipo de organização desse mesmo circuito:

- é um imposto geral, porque em princípio deve incidir sobre todas as atividades económicas de produção e de distribuição de bens, assim como sobre as prestações de serviços;

- é um imposto de consumo, porque a carga deve incidir, em última instância, sobre as despesas de consumo efetuadas pelos consumidores finais.

Não constitui uma carga que incida sobre as empresas;

- é proporcional ao preço, o que permite em cada fase do processo de produção e de distribuição conhecer o montante de carga fiscal real nele incorporada;

- é cobrado de forma fracionada pelo sistema de deduções que permite ao sujeito passivo deduzir do imposto de que é devedor sobre o seu volume de negócios, o montante do imposto que liquidou aos outros sujeitos passivos relativamente às aquisições de bens e serviços que utiliza na sua atividade sujeita a tributação.

Este mecanismo assegura a neutralidade do imposto, qualquer que seja a extensão dos circuitos económicos.

Refira-se ainda que o IVA é um imposto de obrigação única.

Os fiscalistas distinguem impostos de obrigação única dos impostos de obrigação periódica, pela circunstância dos primeiros se basearem num facto tributário instantâneo, enquanto os segundos se baseiam num facto tributário duradouro.

Ou, como doutrina Saldanha Sanches¹⁴, que dissocia “*os impostos de obrigação única – em que a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei – dos impostos de base temporal nos quais vai contar para a formação completa da obrigação tributária, a sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo*”.

Considerando que o Imposto sobre o Valor Acrescentado, incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços que se consubstanciam em factos tributários isolados e instantâneos, e não em factos que persistem no tempo nem que se refazem pelo simples decurso do mesmo, deve, por isso, ser classificado de imposto de obrigação única.¹⁵

I.6 REFORMA E ESTABILIDADE DAS LEIS FISCAIS

As leis fiscais são simultaneamente um dos setores onde mais intensamente se constata o que já foi designado pela variabilidade estrutural do ordenamento jurídico, e um daqueles onde as alterações originam mais profundos problemas de adaptação dos agentes económicos.

Significa isto, que estamos numa área onde, apesar da estabilidade e da permanência das normas jurídicas ser uma situação altamente desejável, existem permanentes

¹⁴ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 27.

¹⁵ Sobre impostos periódicos e impostos de obrigação única v. JORGE LOPES de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado* - Volume II, 5.ª edição 2007, págs. 194 e 195.

problemas de inter-relacionamento entre a realidade social e as normas vigentes, parte das quais fazem corresponder determinados deveres de prestar à verificação de um certo número de fatos objetivos de previsão anterior enquanto outros diplomas impõem determinados comportamentos.

Ambos os casos conduzem ao aparecimento, como dado pessoal permanente, de elevadas pressões veiculadas por grupos de interesses formados pontual e casuisticamente, ou institucionalizados de forma permanente, no sentido de serem obtidas constantes modificações fiscais.

I.7 NORMAS FISCAIS E AGENTES ECONÓMICOS

A explicação para a permanente inconstância legislativa tem de ser encontrada no caráter cada vez mais complexo do inter-relacionamento entre a realidade económica e a lei fiscal.

Às mudanças da realidade económica, provocadas pela cada vez mais intensa evolução desta, vêm juntar-se as mudanças introduzidas pelas tentativas de usar de forma positiva as oportunidades produzidas pela lei fiscal, sempre que esta cria, voluntária ou involuntariamente, possibilidades de obter uma redução de encargos fiscais através da adoção de esta ou aquela forma negocial, o que se torna tanto mais importante quanto maior é o peso global e particular das ações tributárias.

Da mesma forma que representando as leis fiscais um certo ónus ou encargo que vai recair de modo mais ou menos intenso sobre determinadas pessoas, sobre certas empresas ou certos ramos de atividade económica, encontramos da parte destes uma tentativa ou de corrigir situações de lesão inaceitável de certos interesses legítimos, ausentes da previsão legislativa aquando da publicação da lei e revelada quando esta foi aplicada, ou mesmo de obter mudanças em princípio legitimadas por uma lesão inaceitável de um certo interesse privado, mas que podem eventualmente transformar a lesão inaceitável, depois de ser obtida a mudança legislativa, num privilégio ilegítimo, dada a estreiteza da fronteira existente entre a mudança que cria a igualdade e aquela que, sob esse mesmo pretexto, vem criar uma situação de privilégio individual.

Em quaisquer destes fatores – mudança com uma lógica puramente económica e mudanças de adaptação às leis fiscais -, são fatores que funcionam autónoma e conjuntamente para exigir, e eventualmente obter, novas alterações da lei fiscal, por vezes destinadas a reconstruir um equilíbrio posto em causa pelas reações de adaptação anteriores.

As leis fiscais vão sendo assim submetidas à influência de pressões contraditórias, que começam pela obrigatoriedade da alteração de certos subsectores do ordenamento jurídico fiscal e, conseqüentemente, a criar problemas de congruência dentro do sistema fiscal concebido como uma totalidade, acabando por tornar urgente a obtenção de um novo travejamento para o sistema que viu a sua lógica global ser destruída pelas alterações parcelares, cada uma delas realizada sob a influência de um certo vetor em que se não atendia à lógica global que deveria presidir ao sistema.

As mudanças parcelares vêm assim tornar-se uma causa autónoma para a adaptação do conjunto do sistema fiscal a coerência que as mudanças iniciais provavelmente lhe retiram – as mudanças globais a realizar são já uma mera consequência de mudanças parcelares entretanto realizadas.

Com os incontornáveis custos de mudança a serem legitimados pelas dificuldades de manutenção de um sistema que, por ter perdido coerência, passa a ter uma gestão extremamente difícil.

Atinge-se assim um momento em que a incerteza criada pela alteração de leis que são também regras de jogo entre administrados e a administração - o que significa que qualquer alteração destas vai criar a perplexidade entre os agentes económicos, com a incerteza reinante a constituir um fator de adiamento de decisões – se encontra justificada por uma ou outra forma de incerteza.

I.8 ALTERAÇÕES CONJUNTURAIS E ESTRUTURAIS

A tendência para a mudança das leis fiscais pode assim produzir as constantes reformulações de regimes e soluções que levam alguns autores a referir-se de forma crítica, uma vez, que esta instabilidade não pode deixar de causar problemas à

reforma fiscal permanente e que tendem a reconduzir-se às mudanças verificadas após orçamento.

Alterações graduais e parcelares, por oposição às grandes mudanças verificadas quando se procura procederem a uma revisão global do modo de tributar, com um sistema estruturado por um diferente corpo de princípios.

No primeiro caso temos as mudanças parciais, em obediência à velha máxima, na essencial conservadora, de *“lex tributária sempre reformanda”*. Ou mesmo formas, que se vão tornando diferentes, de aplicar a mesma lei através de novas interpretações, sejam elas corretivas ou de alargamento do significado de certos textos legais, por se ter verificado uma mudança de conceções – mudanças doutrinárias ou mudanças jurisprudenciais, ambas com possíveis repercussões nas orientações administrativas – quanto aos princípios ordenadores.

Do ponto de vista dos limites constitucionais, como um conjunto de vinculações positivas e negativas, não existe qualquer diferença entre as mudanças graduais, numa perspetiva de mera adaptação da lei fiscal, e a mutação das formas e conteúdos da lei fiscal que se dão após a decisão política de realização de uma reforma, a não ser pelo caráter mais fechado das vinculações constitucionais quanto à reforma global, e mais, aberto, de menor densidade, quanto às alterações tópicas, na medida em que «reforma fiscal e mudanças fiscais são igualmente expressão concreta da vontade conformadora da política fiscal do Estado».

E não existe uma diferença essencial porque em ambos os casos somos confrontados com a questão essencial de determinar os conteúdos que são constitucionalmente impostos e os conteúdos constitucionalmente vedados à lei fiscal.

No entanto a alteração brusca e tendencialmente global contida numa qualquer reforma obriga-nos a questionar o sentido geral da alteração e as decisões particulares concretizadoras, intensificando assim os já existentes problemas de constitucionalidade da lei fiscal, e precipitando também questões, que se encontravam latentes, sobre a eventual validade constitucional desta ou daquela norma fiscal.

I.9 REFORMA FISCAL E PODERES DO ESTADO

Há uma posição com crescente influência parcial que se verifica nas mudanças da lei fiscal, mas fortemente crítica em relação a certos aspetos reformistas.

A reforma fiscal deveria concentrar-se na discussão e definição dos limites constitucionais ao crescimento das despesas do Estado (e o nível das receitas públicas obtidas vai necessariamente condicionar, dado o papel limitador do défice, o nível das despesas efetuadas) e não essencialmente na discussão das formas fiscais possíveis, uma vez que quase todas elas podem conduzir à maximização das receitas do Estado.

O debate sobre as alterações desloca-se para os princípios fundamentais da tributação e para a discussão dos arranjos constitucionais que lhe deverão conferir estabilidade com a finalidade de evitar restrições de direitos patrimoniais considerados inaceitáveis.

Independentemente da discussão formal sobre a admissibilidade da retroatividade inerente à mudança da lei fiscal, uma vez que ela vai ter como consequência alterações no valor dos ativos financeiros, cuja aquisição se deu sem qualquer previsão da futura mudança da lei fiscal.

E como terapia para esta situação está a proposta do constitucionalismo fiscal, segundo a qual “as normas fiscais deveriam ser consideradas, analisadas e discutidas como um conjunto de arranjos quase permanente, dentro dos quais as pessoas podem fazer as respetivas condutas de adaptação, incluindo as que exigem um longo horizonte de planeamento”.

I.10 CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL

Este conceito está plasmado no artigo n.º 99.º do Tratado de Roma – 1955, onde é feita expressamente referência à harmonização das legislações nacionais dos impostos sobre o volume de negócios, impostos especiais e outros impostos indiretos. Preconiza-se ainda a adoção de disposições referentes à harmonização das legislações relativa aos impostos, na medida em que a harmonização seja necessária

para garantir o funcionamento do Mercado Interior. Existe uma enorme sensibilidade sobre a harmonização dos impostos indiretos, dado que provoca uma maior arrecadação para os fundos comunitários, oriundos da arrecadação do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em sentido amplo o termo “harmonização” significa um aplainar das divergências internas com vista a realizar-se um objetivo comum.

Nos últimos anos foi-se implantando a ideia de propugnar uma harmonização fiscal gradual, tendo em conta que não constitui em si mesma uma finalidade da Comunidade Europeia, senão um instrumento para evitar a divergência entre os sistemas tributários seja de tal natureza e magnitude que provoque distorções permanentes no Mercado Interior Europeu, que não possam ser evitados com recurso a mecanismos de compensação.

É importante destacar a consideração da harmonização fiscal como diferente da unificação fiscal. A plena integração financeira pode ser concebida como uma alternativa para eliminar as distorções fiscais. Existe, no entanto, unanimidade em considerar a unificação fiscal como o último objetivo dos países que se integram economicamente, ao mesmo tempo que como resultado final do processo de harmonização fiscal.

Destacam-se como princípios caraterísticos da harmonização fiscal:

- O princípio da unanimidade, que preconiza uma restrição operativa na área da harmonização fiscal, provocando que as propostas apresentadas não possam vingar desde que haja oposição de algum dos Estados integrantes da União Europeia. Assim sendo, facilmente se intui que a regra da unanimidade aplicável a qualquer questão que afete à harmonização das fiscalidades, dá uma prioridade aos interesses particulares, dificultando, conseqüentemente, o processo de harmonização. No sentido de alterar esta regra, é necessário um grau mais avançado de integração na construção europeia.

É que, a noção de soberania e o receio dos Estados perderem capacidades decisórias, contribuem para a impossibilidade de adoção da regra das maiorias, por se considerar interferir nos interesses das fiscalidades nacionais.

- O princípio de subsidiariedade, evidência que todo o processo de harmonização fiscal comunitária só é exequível se houver vantagens superiores às preconizadas pelas legislações nacionais, ou seja foi criado um limite às sugestões comunitárias.

De relevar que o artigo 3.º B do próprio Tratado Constitutivo, na formulação do princípio de subsidiariedade não é suficientemente explícito no que concerne à harmonização fiscal, pelo que, é imperioso estabelecer o enquadramento e atuação das instâncias comunitárias delimitando as concorrências que no enquadramento da fiscalidade devem permanecer na esfera de atuação dos Estados-membros e aquelas que devem ser tratadas pelas instâncias comunitárias, só assim se pugnará por interesses e vantagens iguais.

Reitera-se que a harmonização fiscal é uma temática demasiado importante da política fiscal da União Europeia, devendo ser acompanhada de uma forma racional e lógica na construção do espaço económico comunitário.

I.11 HARMONIZAÇÃO E COORDENAÇÃO FISCAL

A construção de uma União ao nível europeu, associada à crescente internacionalização das diversas economias ao nível mundial, relançou a problemática da convergência entre sistemas fiscais, sedimentando a coabitação de relações dinâmicas entre sistemas fiscais e estruturas económicas.

A globalização das relações económicas provoca nas diversas transações entre diferentes Estados ou Jurisdições¹⁶ a sobreposição de sistemas.

¹⁶ A distinção entre Estados e Jurisdições, permite relevar o fato de que não é apenas entre diferentes Estados que se coloca o problema da equidade e da eficiência dos sistemas fiscais, e portanto, da

António Carlos Santos, membro do grupo de trabalho para adoção do IVA em Portugal, refere “*existe uma certa correlação entre as clássicas fases de um projeto de integração económica com o das Comunidades Europeias e os sistemas fiscais dos diversos Estados Membros*”.

Este mesmo autor defende que uma União Europeia implica a abolição de direitos aduaneiros de importação e exportação e de demais encargos de efeito semelhante entre os territórios aduaneiros que adotam uma pauta aduaneira comum face a países terceiros. Refere ainda que, o Mercado Comum necessitará de neutralidade entre os subsistemas de tributação interna representados em cada Estado-membro.

Assim sendo, facilmente se infere que a construção de um Mercado Único, necessita da abolição de controlos aduaneiros com vista à plena circulação de mercadorias em todo o seu espaço.

Face a esta conjuntura era imperioso adotar um conjunto de medidas específicas que promovessem a coordenação das diversas políticas fiscais dando origem à convergência dos sistemas tributários dos diversos países.

Infer-se, portanto, que a Coordenação Fiscal Internacional, é um dos enquadramentos possíveis para o conjunto de medidas elencadas, já que, se caracteriza como uma forma de contrariar os fenómenos da “exportação fiscal” e da “competição tributária”¹⁷, bem como as distorções que eles provocam nas economias, promovendo maior equidade e eficiência, tanto ao nível da receita como da despesa. Neste tipo de medidas podem incluir-se as Convenções de Dupla Tributação Económica.

Também o autor José Guilherme Xavier de Basto,¹⁸ perfilha a tese de que pode definir-se Coordenação Fiscal Internacional como o conjunto de providências que

necessidade de se adotarem medidas de coordenação fiscal, mas também entre jurisdições dentro de um mesmo Estado, desde que entre ela existam diferenças nos respetivos sistemas fiscais.

¹⁷ José Carlos Gomes Santos-1993-, Revista Fiscália n.º6, pag.3.

¹⁸ José Guilherme Xavier de Bastos, A tributação e a sua Coordenação Internacional, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164, Lisboa, 1991, pag.75

permitem diluir os efeitos da coexistência de diferentes sistemas fiscais, com bases de incidência e taxas de impostos distintas, mas que não conduzam, necessariamente, à exclusão das diferenças entre os respetivos sistemas fiscais.

As medidas de coordenação das políticas fiscais podem ainda ser consideradas de Harmonização Fiscal Internacional. Estas medidas são decididas de forma coordenada por um grupo de países que pretendem promover a equidade e eficiência nas transações entre si, tendo como objetivo a aproximação dos sistemas fiscais, principalmente a respetiva estrutura, tipo de impostos, bases de incidência e, de uma forma mais ambiciosa, as taxas do imposto.

São exemplo de medidas de Harmonização Fiscal Internacional, as diversas diretivas comunitárias.

De referir que a Harmonização Fiscal é um processo típico dos espaços económicos integrados ou em fase de integração.

I.12 A EQUIDADE FISCAL E A EFICÁCIA FISCAL NO PLANO INTERNACIONAL

A realidade económica tem tendência natural para ser cada vez mais global, sendo simultaneamente mais referenciado à escala mundial, o aumento exponencial da concorrência entre os diversos países com vista à atração da poupança e do investimento.

É neste contexto que a estrutura fiscal assume primordial importância como meio de os diversos governos desenvolverem aqueles fatores macroeconómicos. Ainda que diminutas, as diferentes taxas de imposto sobre o rendimento ou sobre os bens exportados, cria nas relações internacionais situações de justaposição, provocando desvios orçamentais, não só pela dupla tributação, mas ainda pela não tributação, contribuindo para desvios avultados no volume de receitas fiscais, na localização das atividades, na evasão fiscal¹⁹ e na fraude fiscal²⁰.

¹⁹ Evasão Fiscal-Pode definir-se como conduta dos sujeitos passivos baseada em meios formalmente legais, muito embora contrários ao espírito da Lei, determinando a omissão do pagamento do imposto

Assim, além das opções dos sistemas tributários internos, também a coordenação fiscal e a harmonização integram o conjunto de medidas que pretendem promover a equidade e a eficiência com vista influenciar decisivamente as opções fiscais no plano interno.

Definindo Equidade e Eficiência de forma a clarificar os objetivos propostos pela necessidade de corrigir os desvios de índole fiscal que se verificam entre os diversos sistemas tributários, citamos o autor Xavier de Bastos²¹:

“-A Equidade nas relações internacionais, relaciona-se com a justa distribuição da receita, sendo o aspeto mais polémico a forma da repartição dessa receita entre os vários sujeitos ativos, isto é, os Estados Membros;

-A Eficiência relaciona-se com a afetação internacional dos recursos económicos, considerando-se eficientes, as soluções que não provocam desvio dessa afetação, tendo como base de comparação o funcionamento dos mercados sem perturbações, isto é, um funcionamento eficiente.”

É oportuno referir que, na área da Coordenação Fiscal, por vezes emergem conflitos entre os dois princípios enunciados – Equidade e Eficiência –, tornando necessário fazer-se a adaptação de um em detrimento do outro.

no montante e no momento estabelecido na Lei Tributária, como resultado da dissimulação da realidade das operações.

²⁰ Fraude Fiscal- é definida como uma conduta ilícita, em que há uma violação direta e frontal das normas jurídicas estabelecidas, com o objetivo de fuga ao imposto, a redução do seu montante, ou o diferimento do seu pagamento através de meios traduzidos em ações ou que violam as normas legais aplicáveis.

²¹ José Guilherme Xavier de Bastos, A tributação e a sua Coordenação Internacional, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal n.º 164, Lisboa, 1991.

I.13 GÉNESE DA CRIAÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA – BREVE SÍNTESE

Foi no final da Segunda Guerra Mundial que os líderes das nações ocidentais decidiram a importância, no sentido do desenvolvimento da Europa, de por “*términus*” à conflitualidade entre os Estados, nomeadamente a necessidade de consolidar a paz entre os povos, fazendo assim renascer a Europa.

A construção europeia teve o seu início em 9 de Maio de 1950, aquando de uma conferência de imprensa protagonizada pelo Ministro dos Negócios Estrangeiros francês, Robert Schuman, a qual ficou celebrizada como Declaração Schuman. Foi preparada por Jean Monet, que viria a ser designado como “pai da Europa”, constituindo um dos pilares concretos de uma federação europeia.

A então Alemanha Federal reconhece na aceitação do Plano Schuman a oportunidade da recuperação do respeito das nações e em 18 de Abril de 1951, é assinado o Tratado de Paris, com a criação da Comunidade Económica do Carvão e do Aço – CECA, que resultou da consolidação de um intercâmbio de desenvolvimento, tendo como fundadores a França, Alemanha, Itália, Bélgica Holanda e Luxemburgo, tendo como primeiro presidente Jean Monet.

Posteriormente estes países constituíram em 1 de Janeiro de 1958, a então Comunidade Económica Europeia - CEE, através do tratado de Roma, assinado em 25 de Março de 1957, tendo sido definidos como objetivos:

- A livre circulação de mercadorias, pessoas e capitais;
- A adoção de uma pauta aduaneira comum em relação ao exterior; e
- A adoção de políticas económicas sociais que permitam um “amplo espaço social comum”, ou seja União Política.

Posteriormente aderiram à Comunidade Económica Europeia mais países, entre os quais Portugal e Espanha.

O alargamento da Comunidade, bem como sucessivas crises económicas e políticas, contribuíram para que o desenvolvimento da CEE fosse um processo muito lento e difícil.

Em 1985, foi publicado o “Livro Branco” sobre a criação do Mercado único, com a identificação de todos os entraves físicos, técnicos e fiscais, os quais justificavam a continuidade da existência de controlos fronteiriços entre os Estados-membros.

O conteúdo das propostas da Comissão serviram de base ao Ato Único Europeu-AUE, que constituiu a primeira revisão do Tratado de Roma, e viria a entrar em vigor em 1 de Julho de 1987, estabelecendo metas de ação política conducentes à criação de uma dimensão europeia nos cidadãos. O cidadão europeu dispôs de expectativas mais alargadas em diversas matérias, tais como, ambiente e proteção social.

Ainda e com vista à criação de uma imagem e identidade da Comunidade, foram implementadas diversas iniciativas através da criação da bandeira, do hino, placas aduaneiras e matrículas de automóveis.

Simultaneamente e de fulcral importância, destaca-se a circulação de pessoas e mercadorias, bens e serviços e a tão propalada Moeda Única.

O Mercado Único-ME de 1993, aparece dada a necessidade de restabelecer a competitividade da indústria da União Europeia relativamente à concorrência cada vez mais intensa dos Estados Unidos e do Japão.

No ano de 1993, viriam a entrar em vigor grandes mudanças na Comunidade, no entanto é com o Tratado de Maastricht e com o preconizar de regras específicas e estanques para a sua implementação, que se afere o funcionamento pleno da União Europeia.

A União Europeia representa uma união económica, sendo a forma mais desenvolvida de integração.

Para além da supressão das barreiras alfandegárias e comerciais – livre circulação de mercadorias – e da adoção de uma pauta aduaneira comum para com países terceiros,

compreende a livre circulação de pessoas e capitais e a adoção de políticas económicas e sociais comuns.

A harmonização dos sistemas fiscais nacionais, não esgotando o âmbito da União Europeia, é no entanto fundamental para a execução do Tratado de Roma, nomeadamente para implementação do objetivo comum traduzido na eliminação das Fronteiras fiscais.

Esta eliminação das fronteiras entre Estados-membros pressupõe a eliminação definitiva das tributações na importação e os desagravamentos na exportação, nas trocas entre os Estados-membros, ficando a sua aplicação reservada às operações efetuadas com territórios excluídos do âmbito de aplicação do regime comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

I.14 A FISCALIDADE INDIRETA NA UNIÃO EUROPEIA

I.14.1 A Harmonização da Tributação das Transações nos Estados-membros da Comunidade Económica Europeia-Razões da Adoção do IVA/Resenha Histórica

Vamos abordar algumas das razões da escolha do Imposto sobre o Valor Acrescentado como modelo compulsório da tributação das transações nos países do Mercado Comum, começando por referir que o IVA não era uma espécie fiscal desconhecida, como não era também, um imposto “teórico” alheio à experiência fiscal dos países membros.

Poder-se-á afirmar que a sua adoção não constituía um salto no escuro, de riscos imprevisíveis.

A técnica do IVA vinha da sua aplicação num Estado-membro – a França – e a aplicação do imposto foi o produto de uma evolução natural induzida pela insatisfação perante formas anteriores, como sejam, do tipo cumulativo, e da fiscalidade das transações.

Em França, o IVA surgiu em resultado de sucessivos ajustamentos introduzidos na tributação cumulativa. Para evitar efeitos cumulativos na tributação das transações, a lei francesa previa um regime de suspensão de imposto²² sobre os bens consumidos fisicamente na produção. A insatisfação por este regime, gerador de fraudes relativamente fáceis, conduziu à sua substituição por pagamentos fracionados.

Tudo se foi passando a partir do imposto cumulativo, podendo dizer-se que as sucessivas reformas, desde 1948, foram levadas a efeito sem grandes sobressaltos através de processos de ajustamentos sucessivos.

Tal como surgiu, o IVA opera por aquilo que a teoria fiscal designou por método do crédito de imposto, método das faturas, ou método indireto subtrativo – tudo expressões sinónimas, podendo concluir-se que a passagem do sistema, então geralmente vigente, de imposição cumulativa para o sistema do IVA era um passo pouco arriscado e de resultados já conhecidos. Não se tratou assim de qualquer revolução na fiscalidade indireta, o que explica a formação de um consenso favorável à adoção do IVA.

Assim, não havia dúvida que o imposto resolvia eficientemente as dificuldades que os impostos cumulativos demonstravam no âmbito do correto funcionamento do princípio da livre circulação de mercadorias.

O IVA é, com efeito, o imposto, em princípio, neutral no tratamento fiscal quer das transações internas, quer das transações internacionais.

Não interfere no grau de integração da atividade produtiva, já que, o conteúdo fiscal de um determinado bem é sempre o mesmo, independentemente da extensão do processo produtivo, pois os impostos incluídos no preço dos bens intermédios e dos equipamentos são impostos dedutíveis. Esse conteúdo fiscal pode assim, determinar-se sem ambiguidade, bastando para tal aplicar a taxa do imposto ao valor do bem no estágio em que se encontrar. Deste modo, o conteúdo fiscal de um bem final, com um IVA aplicável até ao retalho, é idêntico ao conteúdo fiscal que esse bem teria com um imposto monofásico no retalho de taxa idêntica. A diferença está apenas em que, nesta última hipótese, o encargo fiscal é retirado de um único estágio de

²² Regime Suspensif.

produção, enquanto o IVA se distribui pelos vários estádios, pagando cada um, uma fração do encargo total correspondente ao respetivo valor acrescentado.

Assim sendo, o Imposto sobre o Valor Acrescentado assegura um fácil ajustamento fiscal nas fronteiras e, a opção por este imposto, além de se revelar uma reforma realista, criava também condições de realização plena do princípio da livre circulação dos bens no espaço comunitário.

Sucintamente, poder-se-á dizer que o Imposto sobre o Valor Acrescentado foi introduzido pela primeira vez na Europa em 1954, na França.

Em 1967, os Estados-membros da então Comunidade Económica Europeia aceitaram substituir os seus sistemas nacionais de tributação do volume de negócios por um sistema comum de IVA.

A partir dessa data, foi introduzido em cerca de 140²³ países do mundo inteiro.

I.15 A POLÍTICA FISCAL INDIRETA NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA

A fiscalidade é a base da soberania das nações, já que, sem recursos financeiros, as autoridades dos países não podiam exercer as respetivas políticas conducentes à governação.

Simultaneamente assume as características de instrumento de regulação económica, capaz de influenciar o consumo, de incentivar a poupança ou de orientar a forma organizativa das empresas.

Assim, a política fiscal é de primordial importância para qualquer Estado-membro já que qualquer medida tomada por um país, além dos efeitos provocados na sua área de influência, pode ter efeitos nos países vizinhos.

Na União Europeia, caracterizada por um mercado único, é de primordial importância que os seus Estados-membros trabalhem em conjunto, e não em direções opostas, no que concerne às suas políticas fiscais.

²³ OCDE, Consumption Tax Trend 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues, pag.23.

A introdução de um sistema de tributação sobre o consumo o mais neutro possível conduziu a que a Comunidade fizesse a opção pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Quando o mercado interno se tornou uma realidade e os consumidores tiveram a liberdade de adquirir produtos noutra Estado-membro da sua escolha, sem problemas de fronteiras, as diferenças entre as taxas de imposto que incidiam sobre os produtos originaram, em determinados casos, desvios em relação a fluxos comerciais, mais visíveis nas zonas transfronteiriças.

Essa distorção da concorrência respeitante à produção e à distribuição não deixa de ter consequências de ordem económico-financeiras e até de ordem social.

Era imperioso que com o decorrer dos tempos após a adoção obrigatória do IVA, fosse garantido que as políticas fiscais dos Estados-membros não produzam efeitos prejudiciais e de assegurar uma soberania real dos cidadãos e dos seus representantes através de uma ação comum.

É que, no quadro do mercado interno, deve ter-se em atenção as medidas fiscais tomadas pelos Estados-membros suscetíveis de causar distorções falseando o livre jogo da concorrência.

Os progressos na harmonização e na coordenação da fiscalidade comunitária não têm sido céleres, podendo afirmar-se que tem sido bastante lenta devido à complexidade da matéria.

De realçar que o artigo 90.º do Tratado da Comunidade Europeia, proíbe qualquer discriminação fiscal que, direta ou indiretamente, atribua uma vantagem aos produtos nacionais relativamente aos produtos oriundos de outros Estados-membros. Paralelamente o artigo 93.º do mesmo tratado incita à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos especiais sobre o consumo, e de outros impostos indiretos.

I.16 SITUAÇÃO ATUAL NA COMUNIDADE – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

No montante global de cerca de um bilião de euros no ano de 1997, traduzidos em 13,8% do Produto Interno Bruto Europeu (PIB), os impostos indiretos caracterizam-se por uma relativa estabilidade no tempo, constatando-se uma determinada dispersão das situações nacionais relativamente à média europeia.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado, como amplamente já referido, foi introduzido na Comunidade Económica Europeia a partir de 1970, substituindo os diferentes impostos indiretos na produção e no consumo aplicados até então pelos Estados-membros.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado teve a vantagem de permitir o cálculo exato da componente fiscal de um produto em todas as fases da cadeia de produção ou distribuição, ou seja, em cada operação económica o imposto estava perfeitamente evidenciado.

Foram algumas as razões que estiveram subjacentes na opção como forma de imposto indireto, dado que evita o efeito cumulativo dos impostos em cascata e assegura a neutralidade fiscal, tanto no plano interno como nas trocas comerciais entre os Estados-membros e com os países terceiros, ou seja, nas transações intracomunitárias e com os restantes países.

Afeta ao financiamento do orçamento comunitário, na qualidade de recurso próprio, uma percentagem da receita do IVA, (atualmente traduzida até 1%) calculada a partir de uma base harmonizada.

As trocas comerciais entre os Estados-membros, não são tratadas como importações ou exportações, ou seja abandonou-se a situação inicial de se considerar a passagem de uma fronteira como um fato gerador do imposto, daí terminologia de “intracomunitárias”.

Desde o ano de 1993, também ao nível dos cidadãos particulares, todas as deslocações no interior de um outro Estado-membro, passou a ser possível adquirir bens ou serviços destinados ao seu uso pessoal em condições de tributação idênticas às dos residentes nesse país.

Foram no entanto criadas algumas exceções como as aquisições de veículos novos, vendas à distância, entre outras.

I.17 O IVA NA ORDEM JURÍDICA COMUNITÁRIA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado, vigente em França desde 1954, apresentava na ótica do legislador europeu consideráveis vantagens, relativamente aos sistemas em vigor.

Poderia funcionar como o instrumento mais adequado para satisfazer os seus desígnios que, tendo em conta o artigo 99.º do Tratado que instituiu a Comunidade Económica Europeia de 1957²⁴, preconizavam a organização de um mercado com potencialidades de garantir a livre concorrência entre os Estados.

De facto, com excepção da França até à introdução deste imposto na então Comunidade Económica Europeia, em todos os restantes Estados-membros vigoravam impostos plurifásicos e cumulativos que incidiam sobre a entrega de determinados bens e prestações de serviços. Esta tramitação originava situações indesejáveis, tais como:

-o agravamento dos produtos sujeitos a maior número de transações no seu processo produtivo, originando, consequentemente, um incentivo à integração vertical das empresas;

²⁴ O art. 99.º do Tratado de Roma prescreve no seu primeiro parágrafo: “ A Comissão analisará em que medida podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis às trocas comerciais entre os Estados-Membros”.

-o benefício da tributação em sede das prestações de serviços, comparativamente com as entregas de bens, pois, tal como perconiza Glória Teixeira²⁵

“em geral, os serviços, normalmente prestados a pessoas de maior nível de rendimento, materializam-se frequentemente numa só transacção com o consumidor final, implicando um encargo fiscal menor”

-maior dificuldade de gestão administrativa destes impostos, pelos efeitos cumulativos que geravam;

-maior dificuldade em quantificar com rigor o valor dos impostos que havia incidido sobre cada produto, sempre que os mesmos eram objeto de exportação, pelo risco dos Estados subsidiarem as suas exportações; e

-a grande dificuldade em tributar os produtos importados comparativamente com os produtos produzidos internamente, no sentido de garantir a sua neutralidade.

Perfilhando este ponto de vista, tornava-se imperioso combater os referidos entraves à livre concorrência que invadiam a Comunidade. A adopção de um imposto simples e neutro, que incidisse sobre as transacções de bens e prestações de serviços, afigurava-se como a solução mais adequada.

A instituição do IVA na Comunidade Económica Europeia, como amplamente referido, teve lugar no ano 1967, aquando da aprovação das Directivas 67/227/CEE e 67/228/CEE - “Primeira Directiva IVA” e “Segunda Directiva IVA”, respetivamente - ambas do Conselho e datadas de 11 de Abril.

²⁵ V. GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, pág. 197.

A Primeira Diretiva, no âmbito da harmonização das legislações dos Estados-membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios, instituiu a adopção do novo imposto nos diferentes Estados até, o mais tardar, 1 de Janeiro de 1970²⁶, e a consequente substituição de todos os impostos cumulativos neles vigentes. Instituiu ainda as linhas gerais do sistema do imposto:

- a) o IVA é um imposto geral sobre o consumo, incidente sobre as transacções de mercadorias e sobre as prestações de serviços;
- b) o imposto é exactamente proporcional ao preço das mercadorias e dos serviços, independentemente do número de transacções ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação;
- c) o imposto deve ser aplicado a cada transacção a jusante, com prévia dedução do imposto pago a montante, sem gerar qualquer efeito cumulativo;
- d) o imposto deve ser aplicado até à fase do retalhista, incluindo esta última.

Finalmente, foi declarada a necessidade de harmonização dos impostos sobre o volume de negócios no sentido de contribuir para uma maior neutralidade concorrencial, quer ao nível interno quer ao nível comunitário e, a curto prazo, no âmbito das trocas comerciais entre os Estados-membros, a abolição da tributação das mercadorias nas importações e o seu desagravamento nas exportações.

Por sua vez, a Segunda Directiva IVA, mais detalhada, determinou as normas de execução da Primeira Directiva, assumindo com especial relevo para as disposições

²⁶ Prazo esse que, com base na Directiva 69/463/CEE do Conselho, de 9 de Dezembro, viria a ser adiado para todos os Estados-membros até 1 de Janeiro de 1972, seguindo-se dois novos adiamentos destinados exclusivamente à República Italiana. O primeiro, com base na Directiva 71/401/CEE do Conselho, de 20 de Dezembro, fixando novo prazo até 1 de Julho de 1972, e o segundo, baseado na Directiva 72/250/CEE do Conselho, de 4 de Julho, que fixou definitivamente como prazo limite a data de 1 de Janeiro de 1973.

interpretativas no que concerne a determinados conceitos-chave do sistema. Contemplou ainda medidas de aplicação ainda que provisoriamente, até que o sistema do imposto fosse em termos definitivos implementado.

Na perspectiva do legislador comunitário, a Primeira e Segunda directivas integravam-se na conceção e construção de um objectivo que deveria, imperativamente, ser alcançado – **O MERCADO COMUM**.

De referir que, em 1 de Julho de 1968, entrou em vigor a União Aduaneira, originando a abolição dos direitos aduaneiros aplicáveis às trocas comerciais entre Estados-membros, tendo sido introduzida a Pauta Aduaneira Comum (PAC) aplicável em toda a Comunidade Europeia às mercadorias provenientes de países terceiros (fora da União) que substituiu os direitos aduaneiros nacionais.

No entanto, as referidas directivas, disciplinavam somente as bases denominadas como um sistema embrionário do imposto, não impedindo que os Estados desfrutassem de uma larga autonomia, nomeadamente quanto à fixação, dos limites do âmbito de incidência – pois não perconizavam, uma lista comum de isenções nem das taxas a aplicar.²⁷

Assim, e não obstante os referidos diplomas normativos preverem um sistema comum do IVA com carácter vinculativo, após os mesmos terem sido transpostos para o direito interno dos Estados-membros, acabaram por funcionar tantos sistemas quantos os Estados que os transpuseram.

I.18 A NEUTRALIZAÇÃO DO FATOR FISCAL E O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NO PAÍS DE DESTINO. O TRATADO DE ROMA E A TRIBUTAÇÃO INDIRETA

O Tratado de Roma inicialmente assinado em 25 de Março de 1957 por seis países europeus:

²⁷ Passados que estão 47 anos (2015/1968), nesta temática tudo se mantém inalterável, como que uma cristalização no tempo!

– França, Itália, Bélgica, Holanda, Luxemburgo e Alemanha, vindo posteriormente a ser alargado a outros países europeus, continha objetivos fundamentais, e a abolição dos direitos aduaneiros decorrente da implementação da política comercial comum não constituiria medida suficiente para garantir esses objetivos.

A livre circulação de bens no espaço da comunidade, sem que se verificassem quaisquer distorções em termos de concorrência entre os Estados, exigia também a neutralidade do fator fiscal.

O Tratado de Roma contém importantes disposições fiscais²⁸, que ditam regras concretas no âmbito dos impostos indiretos, evoluindo para uma harmonização, indispensável ao bom funcionamento do mercado comum.

Foi eleito o princípio de tributação no país de destino.

Nume breve análise às referências fiscais que se encontram no Tratado de Roma, nomeadamente as que respeitam à Tributação Indireta, diremos que, os ajustamentos por elas preconizados têm origem no princípio da tributação no país de destino²⁹.

Face ao disposto no artigo 95.º do Tratado de Roma, os Estados-membros ficam privados de fazer incidir impostos internos superiores aos que oneram produtos nacionais da mesma natureza ou espécie, de forma a não provocar o aumento dos preços desses bens relativamente aos nacionais. Este dispositivo do Tratado tem como finalidade banir a tributação discriminatória das relações entre os Estados-membros exportadores, particularmente das importações.

No tocante às exportações para outros países comunitários, o artigo 96.º do Tratado, proíbe que os produtos dos Estados-membros exportadores, beneficiem de

²⁸ Artigos 95.º a 99.º do Tratado da Comunidade Económica Europeia.

²⁹ Este princípio admitido no ordenamento comunitário resultou da solução adotada no âmbito do GATT.

reembolsos superiores àqueles que foram efetivamente suportados com os “inputs” dos produtos consumidos internamente.

Considerando que as formas de tributação das transações eram diversas, vigorando inclusivamente impostos cumulativos, o próprio Tratado de Roma estabeleceu a faculdade de os países com impostos cumulativos pudessem fixar taxas médias por produtos ou grupos de produtos para cálculo dos impostos a incidir sobre as importações e dos reembolsos a conceder às exportações.

Dado que esta situação podia violar a neutralidade fiscal internacional, o artigo 97.º determinou a admissão de nos casos de aquelas taxas médias contrariarem os princípios definidos nos artigos precedentes, a Comissão teria a plena liberdade de intervenção, no sentido a restabelecer os princípios por eles determinados.³⁰

I.19 A EVOLUÇÃO DA HARMONIZAÇÃO INDIRETA-IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

O Tratado de Roma, como anteriormente mencionado, em 1957 instituiu a Comunidade Económica Europeia, determinou no seu artigo 2.º o seguinte:

“ A comunidade tem como missão, através da criação de um mercado comum e de uma união económica e monetária e da aplicação das políticas ou ações comuns, promover em toda a comunidade, o desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das atividades económicas”.

Materializar na prática esta “missão”, passa, naturalmente, pela harmonização fiscal, que consiste na coordenação dos regimes fiscais dos países europeus, de forma a evitar modificações não concretas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que podem ser prejudiciais para o mercado interno.

No sentido de atingir este objetivo, deveriam os Estados-membros, entre as ações previstas no artigo 3.º do Tratado de Roma, proceder à “...aproximação das

³⁰ É nesta base que o Conselho estabelece a Diretiva 68/221/CEE, em 20/4/1968 com a imposição de um método comum com vista ao cálculo das taxas médias.

legislações nacionais, na medida em que tal seja necessário ao bom funcionamento do mercado comum”.

É relevante na constituição da Comunidade, a necessidade de preservação de uma neutralidade concorrencial nas trocas comerciais entre os Estados-membros, dado que os impostos, então em vigor em cinco dos seis estados que a formavam – Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo -, constituíam um fator de distorção da concorrência, dificultando a livre circulação das mercadorias no espaço comunitário. Na realidade, somente a França tinha um imposto cumulativo em cascata, que designara, aquando da sua criação, no ano de 1954, como Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Presentemente o IVA é um imposto geral sobre o consumo diretamente proporcional aos preços dos bens e serviços, arrecadado de forma fracionada em cada fase do circuito económico, assumindo uma neutralidade em relação ao tipo de organização desse circuito.

A história da integração comunitária do IVA está intimamente associada à construção de uma união aduaneira e de um mercado comum a todos os Estados-membros.

O processo de harmonização comunitário em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, desenvolveu-se aos poucos, por saltos, quando devia ser de forma linear, tendo as estratégias adotadas para alcançar a harmonização passado por diversas fases:

I.19.1 Primeira Fase

Numa fase inicial, as primeiras medidas para concretização dos objetivos referidos no Tratado de Roma, passava pela aproximação a nível comunitário das legislações entre os Estados-membros, no tocante aos impostos sobre o volume de negócios.

Em 1962, aparece o “Relatório Neumark”, também apelidado de “Comité Neumark” o qual foi constituído por decisão da Comissão em 5/4/1960, tendo o Comité ficado responsável pela verificação das disparidades existentes entre os Estados-membros que obstaculizavam a implementação de um mercado comum e, consequentemente, pelo estudo das possibilidades de eliminação de eventuais divergências.

Na Alemanha, Holanda e Luxemburgo, vigoravam impostos sobre o volume de negócios, incidentes sobre o valor de todas as transações, gerando efeitos cumulativos ou em cascata, ou seja, o imposto era incidente sobre o preço de venda das mercadorias que, por sua vez, já incluía o imposto suportado nas compras das mesmas.

Numa perspetiva económica, o imposto cumulativo ou em cascata é não neutral interferindo, consequentemente, na formação do preço final dos bens. A persistência deste sistema de tributação foi condenada pelo relatório, propondo-se a sua abolição, uma vez que não se coadunava com o princípio da neutralidade fiscal.

No ano de 1967, são adotadas as duas primeiras diretivas³¹, ambas associadas, à criação do primeiro sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A primeira fase preconizava a indispensável harmonização a decorrer em suas fases, em que inicialmente proceder-se-ia à eliminação dos impostos cumulativos e a adoção pelos Estados-membros de um sistema comum do IVA, com vista a permitir o funcionamento da tributação no país do destino, relegando para a segunda fase a possibilidade de abolição das fronteiras fiscais. Com esta metodologia, o imposto seria calculado pelo método da dedução de imposto com aplicação a todos os níveis de comercialização, abarcando também as prestações de serviços.

³¹ Diretiva 67/227/CEE: “Primeira Diretiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 em matéria de harmonização das legislações dos Estados Membros relativos aos impostos sobre o volume de negócios” e Diretiva 67/228CEE “Segunda Diretiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 em matéria de harmonização das legislações dos Estados Membros relativos aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidade de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado” JO n.º L71, 14 Abril de 1967.

A Primeira e Segunda Diretivas foram transpostas para o direito interno dos Estados-membros entre 1968 e 1973, tendo sido necessários criar mais três diretivas,³² todas elas com o objetivo de prorrogação da entrada em vigor da Primeira e Segunda Diretivas, considerando que os prazos nelas preconizado -1 de Janeiro de 1970- não tinha sido cumprido por alguns Estados-membros.

Em 1973, vigorava em pleno em todos os países integrantes da Comunidade, já alargada a nove Estados, o sistema comum de IVA implementado pela Primeira e Segunda Diretivas.

I.19.2 Segunda Fase

A segunda fase de harmonização fiscal na tributação indireta é assinalada pela adoção da Sexta Diretiva do Conselho de 1977,³³ e o fator decisivo na sua adoção prende-se com as necessidades financeiras das comunidades, preconizando que:

“o orçamento das Comunidades, sem prejuízo de outras receitas, será financiado integralmente por recursos próprios da Comunidades...”.

Estes recursos viriam a ser obtidos através da implementação de uma taxa comum sobre a matéria coletável determinada de modo uniforme relativamente aos recursos provenientes do IVA.

A entrada em vigor da Sexta Diretiva instituiu o segundo sistema comum do IVA, que juntamente com a Primeira e Segunda Diretivas, constituiu um passo

³² “ A Terceira Diretiva, diferiu para 1 de Janeiro de 1972 a entrada em vigor do primeiro sistema comum do IVA, atendendo às dificuldades da Bélgica e da Itália. A Quarta Diretiva, dirigida já exclusivamente à Itália, consentindo reportar, por seis meses, a adoção do imposto, até 1 de Julho de 1972. Por fim a Quinta Diretiva, também dirigida à Itália, fixou a data de introdução do IVA nesse país aprazada para 1 de Janeiro de 1973, que viria a ser cumprida”.

³³ Diretiva n.º 77/388/CEE: “Harmonização das legislações dos Estados Membros, respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Matéria Coletável uniforme – Sexta Diretiva JO n.º L145 de 13 de Junho de 1977.

determinante ao determinar a obrigatoriedade do imposto na fase de retalho, até então facultativa, uniformizando-se, portanto, a base de incidência.

Não menos importante foi, simultaneamente estabelecer uma lista uniforme de isenções, impor a tributação da generalidade dos serviços e respetiva regulamentação, uniformizar as modalidades do direito à dedução e, ainda, definir a base dos regimes especiais para a agricultura e pequenas e médias empresas.

Os Estados-membros ficam com a obrigatoriedade de respeitar a lista comum de isenções, ressalvando regimes transitórios, vedando-lhes a possibilidade de conceder livremente isenções de imposto, contrariamente com o anteriormente estabelecido na Segunda Diretiva.

Podemos afirmar que esta Sexta Diretiva representa um significativo progresso no sentido da harmonização das legislações nacionais em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

I.19.3 Terceira Fase

A Comunidade centrou os seus objetivos no sentido de construir um mercado interno sem fronteira, de forma a permitir a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais, sendo necessário, para tal, eliminar todo e qualquer tipo de controlo fiscal, nomeadamente para efeitos de liquidação de IVA no momento da importação dos bens.

Em 1985, a Comissão apresenta o *Livro Branco*, sugerindo aos Estados-membros um acordo relativamente à supressão das barreiras fiscais de toda a espécie, harmonização de regras, aproximação das legislações e das estruturas fiscais, bem como o reforço da sua cooperação monetária, devendo a abolição ocorrer até ao final do ano de 1992.

Sobre o conteúdo do programa e calendarização deste *Livro Branco*, faremos uma abordagem em capítulos seguintes.

I.19.4 Quarta Fase

É em 2000 que se dá o início da quarta fase, a partir de uma comunicação da Comissão, intitulada “Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema de IVA no mercado interno”, que assenta em quatro pilares:

- simplificação;
- modernização das regras existentes;
- aplicação mais uniforme das disposições atuais; e
- nova execução da cooperação administrativa.

No concerne à simplificação, as iniciativas preconizadas referem-se ao devedor do imposto, à harmonização do conteúdo das faturas eletrónicas, novas regras de localização para tributação do comércio eletrónico e harmonização do direito à dedução do IVA e ainda, supressão da Oitava Diretiva relativamente ao reembolso do imposto a sujeitos passivos não estabelecidos.

I.20 AS LIMITAÇÕES DO SISTEMA

No respeitante ao regime de tributação indireta, especialmente o regime de tributação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, é importante mencionar que, o regime transitório não constitui por si só um obstáculo ao desenvolvimento das trocas comerciais no espaço comunitário. Desde logo, favorece as transações intracomunitárias na medida em que não tem qualquer incidência financeira nas empresas, tal como determina o mecanismo “*reverse charge*”³⁴.

³⁴ *Reverse charge*, é a operação de liquidação do imposto que deve ser efetuada por todos os sujeitos passivos adquirentes dos bens, ainda que exerçam uma atividade isenta ou não sujeita a IVA.

É no entanto, manifestamente complexo e desadequado, considerando a existência de diversas disposições especiais, constituindo dificuldades inerentes às operações realizadas entre sujeito passivos de diversos Estados-membros. Assim, nem os consumidores nem as Administrações Fiscais conseguem obter todos os benefícios de um verdadeiro Mercado Comum.

Em boa verdade, o atual sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado apresenta limitações, não só pelos elevados custos excessivos que acarretam para as empresas e para as Administrações Fiscais, mas também pelo fato da coexistência de diferentes sistemas de tributação do consumo contribuírem para a eternização das barreiras que o Mercado único pretende eliminar.

Ao nível comunitário podemos afirmar que o IVA não constitui um imposto único de tributação de consumo, mas sim um imposto sobre o consumo de bens e serviços aplicado nos diversos Estados-membros, com regimes legislativos diferentes, controlado por Administrações Fiscais diferentes, com níveis de taxas do imposto substancialmente diferentes, e ainda com a constituição de listas de produtos e serviços não homogeneas nos diversos Estados, logo, sujeito a conjuntos de exceções aos princípios gerais diferentes.

Nestas circunstância é de salientar que o IVA tal como se encontra em vigor, e fundamentalmente nas operações intracomunitárias, perdeu parte da objetividade que norteiam os seus princípios de base, gerando dificuldades de aplicação e controlo por parte das administrações fiscais, como no decurso deste trabalho ficará inequivocamente provado.

É que na verdade, com o atual regime fiscal, qualquer operação intracomunitária está dependente de um alargado conjunto de elementos, que de seguida se elencam:

- O estabelecimento do transmitente e do adquirente a partir da qual são realizadas as operações;
- O estatuto fiscal do destinatário;

- O número de identificação fiscal do adquirente para efeitos de IVA;
- O local em que se encontram os bens no momento da sua entrega;
- A natureza do transportador, bem como o ponto de partida e destino dos bens;
- A natureza dos serviços prestados; e
- O volume de negócios realizado pelo vendedor no Estado-membro de destino dos bens.

Sintetizaremos os obstáculos que enfermam o atual sistema intracomunitário da seguinte maneira:

- Extremamente complicado e também de custo elevado, incompatíveis com as exigências de um verdadeiro Mercado único;
- Falta de adaptação aos recentes desenvolvimentos técnicos e económicos; e
- Constatação de uma enorme divergência de aplicação entre os Estados-membros.

Para além de o atual sistema ser propício a diversas inadequações globais, salientamos especialmente a que se refere à sua inadaptação com o desenvolvimento económico dos serviços internacionais, os quais estão a aumentar exponencialmente a permissividade à evasão e fraude fiscal, evitando a tributação em sede de IVA sempre que se verifique um consumo na Comunidade.

Uma causa de distorção da concorrência entre os Estados-membros é a aplicação da legislação gerada que deu origem à implantação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em boa verdade as próprias Diretivas conferem diversas faculdades e opções dos Estados-membros para a aplicação do sistema comum do IVA, tais como:

- os regimes especiais;
- as derrogações temporárias e transitórias;
- as derrogações autorizadas pelo Conselho e a não transposição; e
- as diferentes interpretações das disposições comuns.

Face a estes elementos, entendemos que o novo sistema do IVA terá que assentar, entre outras, nas seguintes premissas:

- Abandonar a segmentação da legislação fiscal em cada um dos vinte e sete Estados-membros.
- Garantir um tratamento igual para todas as operações realizadas no seio dos países que integram a Comunidade.
- Evoluir para um modelo moderno e simultaneamente o mais simples possível, no sentido de corresponder às expectativas futuras do mercado.
- Garantir a segurança e controlo da tributação, de forma a garantir a manutenção do nível de receitas provenientes do IVA.

É demasiado visível a necessidade de alterar o atual sistema, até porque já há algum tempo que os especialistas na matéria fazem referência a esta temática, sem que no entanto as alterações façam a sua aparição.

A não ser assim, o risco da desagregação do Imposto Comunitário é uma evidência a médio prazo.

Também se mostra consensual que um novo sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado deve sofrer obrigatoriamente uma simplificação radical em relação ao sistema atual, tendo sempre em consideração as questões orçamentais dos Estados-membros.

É portanto, necessário garantir um certo nível de receitas fiscais, a qual tem imperiosamente que ser alcançada através da diminuição dos esquemas de fraude e evasão no sistema fiscal, para além da promoção do crescimento e consequentemente do emprego.

Sendo a Política Fiscal (PF) um elemento fundamental do processo de construção da União Económica e Monetária (UEM), entendemos que a mesma se encontra bastante atrasada, começando a evidenciar sinais de anacronismo.

I.21 MODALIDADES DE IMPOSTO SOBRE AS TRANSAÇÕES – EFEITOS SOBRE AS TROCAS INTRACOMUNITÁRIAS – IMPOSTOS CUMULATIVOS E EM CASCATA

No sentido de melhor se entender sobre as razões que levaram a Comunidade Europeia a adotar o IVA como método comum de tributação das transações, haverá que atender à desigual capacidade das várias categorias de impostos sobre as transações para responder satisfatoriamente às exigências do sistema de tributação no país de destino.

É que, à data da assinatura do Tratado de Roma, todos os Estados-membros detinham um sistema de tributação cumulativo ou em cascata, excetuando a França, que já possuía no seu esquema fiscal o Imposto sobre o Valor Acrescentado, ainda que de forma elementar.

Posteriormente para adesão ao espaço comunitário, os países que pretendiam entrar comprometiam-se a implementar num espaço temporal previamente determinado, as normas constantes do IVA.

Os impostos cumulativos cuja incidência se verificava sobre o valor bruto do universo das transações efetuadas nos circuitos económicos, produzindo imposto de imposto e efeito de cascata, não permitiam em qualquer fase do circuito, determinar com rigor o imposto contido no preço dos bens, e, por conseguinte, não permitiam também o apuramento dos montantes reais de restituições na exportação e de compensações na importação, conduzindo assim a cálculos de valores arbitrários, com as consequentes distorções nas relações comerciais no quadro da Comunidade e ainda distorções no interior das economias nacionais, integrantes dessa mesma Comunidade.

Na prática, os impostos cumulativos provocam a tributação múltipla ou em cascata, ou seja, para além do valor acrescentado na própria fase, tributa-se também o valor tributado na fase anterior e assim sucessivamente, tornando-se impossível determinar com rigor o conteúdo fiscal de qualquer bem, independentemente da fase do circuito em que se encontre.

I.22 IMPOSTOS MONOFÁSICOS

O imposto único, na fase de retalho, apresenta a característica de neutralidade no comércio externo já que as exportações se localizam geralmente antes do ponto de incidência deste imposto, e, em consequência, quando os bens são exportados ainda não foram objeto de tributação, saindo do país isentos tal como é exigido pelo princípio do destino.

Este sistema provoca, no entanto, problemas de índole administrativa dado implicar um número significativo de operadores sem estruturas contabilísticas, ou com uma organização muito débil.

O imposto monofásico no grossista e o imposto monofásico no produtor, incidindo num único estágio do circuito, teoricamente não levantam problemas, dado ser sempre possível identificar com exatidão, a componente fiscal do valor dos produtos exportados.

Contudo, esta forma de tributação pode conduzir a soluções pouco transparentes nomeadamente quando as transações não seguem o circuito elementar produtor-grossista-retalhista, dando origem a dificuldades de isolamento da fase de tributação que podem tornar menos exato o conhecimento da componente fiscal dos bens exportados.

Carateriza-se também por uma tendência significativa para a evasão fiscal, já que, a responsabilidade pelo pagamento do imposto se concentra numa única categoria de operadores.

No caso de impostos de cobrança monofásica, quanto mais a montante se situar a fase de tributação, mais elevada terá que ser a taxa do imposto a aplicar às transações nessa fase para a obtenção da mesma receita fiscal que seria proporcionada por um imposto único no retalhista e, conseqüentemente, maior será o incentivo à evasão fiscal, tendência que todavia será contrabalançada por uma tanto maior capacidade de intervenção e controlo por parte da administração fiscal, dado o menor número de operadores responsáveis pela cobrança do imposto.

I.23 O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/ESTADOS MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA

O Imposto sobre o valor Acrescentado, por alguns designado como imposto sobre o volume de negócios, é adotado desde 1970 pelos Estados-membros através de atividades legislativas no sentido de harmonizar e coordenar a respetiva legislação com vista a um funcionamento correto do mercado interno.

A Diretiva 2006/112/CE visa harmonizar a regulamentação sobre o IVA em torno de dois intervalos de variação.

O sistema comum do imposto aplica-se à produção e à respetiva distribuição de bens, bem como à prestação de serviços adquiridos e vendidos para fins de consumo na União Europeia.

Com vista a garantir a neutralidade do imposto, os sujeitos passivos do IVA podem deduzir da sua conta IVA o montante do imposto que pagaram a outros sujeitos passivos.

Com esta tramitação, o Imposto sobre o Valor Acrescentado acaba por ser suportado pelo consumidor final ainda que sob a forma de uma percentagem sobre o preço final dos produtos.

É a Diretiva 2006/112/CE que tem por função harmonizar a regulamentação do IVA, nomeadamente em torno dos intervalos de variação no que concerne às taxas a implementar por cada Estado-membro.

No entanto a pretendida harmonização e coordenação não atingem a pretendida plenitude de atuação, havendo diversas lacunas.

I.24 BASE JURÍDICA - BREVE HISTÓRIA SOBRE A HARMONIZAÇÃO DO IVA – PRIMEIRA E SEGUNDA DIRETIVAS DO CONSELHO

Podemos verificar através do artigo 113.º do Tratado sobre Funcionamento da União Europeia-TFUE, algum desenvolvimento desta temática, adiantando-se que a harmonização do IVA decorreu em diversos períodos, com a finalidade de se alcançar alguma transparência no desagravamento do imposto das exportações e também atingir um agravamento das importações no comércio interno da Comunidade Europeia.

Compreende-se assim que o Conselho de Ministros da então Comunidade Económica Europeia-CEE tenha aprovado em 11 de Abril de 1967, duas diretivas³⁵, já anteriormente referidas, preconizando a harmonização das legislações dos

³⁵ 1.ª Diretiva (Diretiva n.º67/227/CEE) e 2.ª Diretiva (Diretiva n.º67/228/CEE) do Conselho de 11 de Abril de 1967, Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 14 de Abril de 1967. Traduzidas in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 147, Março de 1971, pag.117 a 144 e, posteriormente na coletânea “Atos Comunitários em Matéria de Fiscalidade”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 141, CEF/DGCI, Lisboa, 1985, pag. 11 e 16.

Estados-membros relativas aos impostos sobre as transações, impondo-lhes a adoção do modelo comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A Primeira Diretiva, de 1967, permitiu aos Estados-membros substituírem os seus sistemas gerais de impostos indiretos por um sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado com dedução do imposto.

Preconizava a necessidade de se proceder a uma harmonização por fases, dado que o respetivo processo acarretaria aos Estados-membros, modificações significativas das suas estruturas fiscais e teria sensíveis consequências nos setores orçamental, económico e social.

Assim, numa primeira fase, referia que a harmonização limitar-se-ia à eliminação dos impostos cumulativos ou em cascata e à adoção por todos os Estados-membros, de um sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado, com o objetivo de obter uma neutralidade concorrencial que, permitisse o rigoroso funcionamento do princípio do país de destino.

Só numa segunda etapa, a definir posteriormente, seria possível encarar a supressão das fronteiras fiscais, objetivo último da harmonização³⁶.

Face ao disposto no artigo 2.º desta diretiva, o sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado deveria ser do tipo consumo, calculado através do método de dedução imposto e englobando, em princípio, todos os estádios da produção e da comercialização, bem como o campo da prestação de serviços, para além das transmissões de bens.

A Segunda Diretiva do IVA estabeleceu a estrutura e modalidades de aplicação, embora com margem de manobra considerável por parte dos países integrantes,

³⁶ Preâmbulo às Primeiras e Segunda Diretivas do Conselho – Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 14 de Abril de 1967.

desenvolvendo no plano da técnica fiscal os princípios gerais definidos pela Primeira Diretiva.

Definia a estrutura e as modalidades de aplicação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado, assegurando a neutralidade nas relações económicas intracomunitárias.

No ano de 1970 foi tomada a decisão de financiar o orçamento da Comunidade Económica Europeia através dos recursos próprios da Comunidade, traduzidos em pagamentos numa proporção do Imposto sobre o Valor Acrescentado e obtidos através da aplicação de uma taxa comum de imposto a uma matéria coletável uniforme.

I.25 A DENSIFICAÇÃO DA DIRETIVA IVA

Conforme se pode inferir do conteúdo que vem sendo exposto, o legislador europeu entendeu abarcar num só diploma, na Directiva IVA, todas as disposições relativas ao sistema comum deste imposto.

É importante referir que, mais uma vez, e recorrendo ao princípio da subsidiariedade³⁷, princípio esse na base do qual as decisões devem ser tomadas tão

³⁷ A Diretiva IVA refere nos seus considerandos, e particularmente no n.º 65, os motivos da sua atuação em conformidade com este princípio.

O princípio da subsidiariedade, bem como as suas regras de aplicação, constam no art.º 3.º- B do “Tratado de Lisboa que altera o Tratado da União Europeia e o Tratado que institui a Comunidade Europeia”, e do protocolo anexo designado “Protocolo relativo à aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade” que estabelece: *“A diretiva vincula o Estado destinatário, quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios”*.

Para cabal cumprimento deste artigo, compete aos Estados optar pela forma e meios da sua implementação. Todavia, esse poder discricionário tem ultimamente sofrido fortes restrições, fruto da crescente propensão revelada pelo legislador comunitário em criar diretivas de conteúdo muito detalhado. A Diretiva IVA é um verdadeiro exemplo desta tendência, pela densificação das suas disposições.

próximo quanto possível dos cidadãos, ou seja, a União só deve tomar qualquer decisão quando, pela sua acção, determinado objectivo puder ser melhor alcançado do que qualquer iniciativa tomada ao nível nacional, regional ou local –, o legislador europeu optou pela figura directiva.

A directiva integra-se num processo legislativo indirecto, porque se consubstancia num acto normativo, algo *sui generis*, dirigido a alguns ou a todos os Estados-membros como únicos destinatários, integrando no seu alcance legislativo a necessária transposição para o direito interno destes. Obviamente que desde que dirigido a todos os Estados, tem alcance geral e, consequentemente, obrigatoriedade geral.

Os contornos da referida transposição estão vertidos no artigo 249.º do Tratado Institutivo da Comunidade Europeia (TCE), correspondendo ao actual artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, assinado na cidade de Lisboa em 13 de Dezembro de 2007.

I.26 O REGIME DO IMPOSTO NA DIRETIVA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

Abarcar toda a estrutura da Directiva IVA, e dominar os seus princípios-chave, são tarefas importantes que se impõem a todos quantos lidam permanentemente com este imposto.

Trata-se de uma directiva muito complexa, considerando que o seu conteúdo está fundamentalmente “dominado” por inúmeras excepções às regras que adopta, como também por diversas constelações cujo teor interpretativo exige o conhecimento simultâneo de vários regimes que estão consagrados nos diferentes títulos que a compõem.

Assim sendo, e seguindo a ordem pela qual os temas são apresentados na directiva *sub judice*, é conveniente optar-se por uma abordagem às suas disposições mais

significativas, com o objetivo de tornar mais entendível o mecanismo que está subjacente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado.

I.27 ÂMBITO DE APLICAÇÃO TERRITORIAL E TAXAS

O domínio dessas realidades territoriais, ilucidam o entendimento e delimitação do âmbito territorial que pretendemos abordar. Assim, é importante definir determinados conceitos, tais como:

- Território da União Europeia;
- Território Aduaneiro; e
- Território do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

O “Território da UE” é constituído pelo território de cada Estado-membro ao qual é aplicável o TCE³⁸.

O “Território Aduaneiro” é constituído pelo território de todos os Estados-membros da UE, excluindo certos territórios de alguns destes Estados e incluindo o território de certos Países Terceiros, no qual é aplicável, de forma geral e uniforme, a regulamentação aduaneira comunitária prevista no Código Aduaneiro Comunitário (CAC).

Como “Território do IVA”, considera-se todo o espaço territorial ao qual se aplica a Directiva IVA.

Sobre o valor tributável das transações de bens ou prestação de serviços, incidem as taxas, definidas em percentagem, em vigor em cada Estado-membro, no momento do seu facto gerador³⁹ (art. 93.º).

³⁸ O âmbito territorial de aplicação do TCE encontra-se previsto, após a entrada em vigor do tratado de Amesterdão, no seu art. 299.º.

Na União Europeia existe uma taxa, designada “taxa normal”, que não pode ser inferior a 15%⁴⁰, aplicável de igual forma, quer às transmissões de bens quer às prestações de serviços (arts. 96.º e 97.º).

Para além desta taxa normal, aos Estados-membros é permitido aplicar uma ou duas taxas reduzidas, de valor igual ou superior a 5%⁴¹, às entregas de bens e prestações de serviços das categorias previstas em separado no Anexo III da Diretiva IVA⁴²,

³⁹ Sendo que, quer nos pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, quer nas aquisições intracomunitárias de bens, quer mesmo nas importações em que os bens estejam sujeitos a regimes suspensivos ou então que os mesmos não estejam sujeitos nem a direitos aduaneiros nem a direitos niveladores agrícolas, aplicam-se as taxas vigentes no momento em que o imposto se torna exigível.

⁴⁰ O valor mínimo desta “taxa normal” foi originalmente fixado, pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, em 15% até 31 de Dezembro de 1996. Com a aprovação da Diretiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro, da Diretiva 1999/49/CE do Conselho, de 25 de Maio, da Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de Janeiro, da Diretiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro e da Diretiva 2010/88/EU do Conselho, de 7 de Setembro, esse prazo foi sucessivamente adiado até 31 de Dezembro de, respetivamente, 1998, 2000, 2005, 2010 e 2015.

⁴¹ O valor mínimo da taxa reduzida foi fixado em 5% pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992.

⁴² Importa referir que, em 2009 o Conselho aprovou a Diretiva 2009/47/CE, a qual alterou a Diretiva IVA no sentido de inserir no seu Anexo III determinados serviços que apresentem uma forte componente de mão-de-obra e em relação aos quais não há o perigo prejudicarem o bom funcionamento do mercado interno, como sejam: obras de reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado; lavagem de janelas e limpeza em casas particulares; serviços de restauração e de *catering*, podendo excluir-se o fornecimento de bebidas; serviços de cabeleireiro; pequenos serviços de reparação de bicicletas, calçado e artigos em couro, vestuário e roupa de casa; e serviços de assistência ao domicílio, tais como a ajuda doméstica e assistência a crianças, idosos, doentes ou deficientes.

sem que as mesmas possam incidir sobre serviços prestados por via eletrónica (artigos n.ºs 98.º e 99.º).

Em derrogação a este regime-regra, a Diretiva do Imposto sobre o Valor Acrescentado estabelece disposições especiais aplicáveis a determinados Estados-membros, ou mesmo a determinadas espaços dentro de alguns Estados.

A adoção de tais disposições prende-se com razões de vária ordem, devidamente especificadas.

Umas devem-se à conveniência em não alterar situações referentes a casos plenamente justificados por razões de interesse social e de benefício dos consumidores finais, situações essas, que vêm sendo praticadas desde antes do ano de 1991 em que se procedeu a um esforço de harmonização das taxas.

1.28 A NEUTRALIDADE DO IVA

Em conformidade com a sua estrutura conceptual, o IVA deve apresentar-se como um imposto neutro, neutralidade essa que só é atingida com a observância de determinadas regras que emanam, ora dos textos legislativos que o regulam, ora da interpretação que tem vindo a ser defendida pelo Tribunal Judicial da Comunidade Europeia - TJCE, com base, ou na letra ou no espírito desses mesmos textos. Neste sentido, e de acordo com o previsto no artigo 1.º da Diretiva IVA, a tributação deve ser rigorosamente proporcional ao preço do bem ou serviço transacionado, independentemente da maior ou menor extensão do seu ciclo produtivo e distributivo, e da fragmentação do imposto pelos agentes económicos neles intervenientes.

Conforme ensina Xavier de Basto⁴³, “*Com o IVA, na verdade, o conteúdo fiscal dos bens não depende nem da extensão dos processos produtivos em que foram obtidos,*

⁴³ V. José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, 1991, págs. 52 e 53.

nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores. Não há estímulo, nem desestímulo à integração vertical”

Na verdade, este tributo não produz qualquer efeito cumulativo, antes confere neutralidade às diferentes transacções que ocorrem no referido ciclo, sem que se verifique qualquer distorção.

Para os operadores económicos, o IVA deve revestir a característica de neutro, pela circunstância decorrente do imposto pago ou devido, relativo aos seus “inputs”, ser dedutível ao imposto que liquidam nas transacções que realizam a jusante aquando dos seus outputs⁴⁴.

Em rigor, os verdadeiros sujeitos passivos não são os operadores económicos, para quem o imposto deve apresentar-se neutro – *i e.*, sem que o mesmo deva representar um encargo económico –, mas antes os consumidores finais.

No que concerne à neutralidade do IVA, sempre se defendeu que as distorções de concorrência devem ser “mais do que insignificantes, devendo observar-se que este princípio se opõe a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que se encontram em concorrência umas com as outras, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA.

Assim sendo é fundamental na livre concorrência, que os Estados-membros não apliquem taxas diferentes a produtos ou prestações de serviços idênticas que concorram entre si. No parágrafo n.º 40 da primeira Diretiva, pode ler-se *“Quanto à questão de saber se a aplicação de uma taxa reduzida ao transporte de cadáveres em veículo ofende o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, deve observar-se que este princípio se opõe a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que se encontram, portanto, em concorrência umas com as*

⁴⁴ Este entendimento encontra-se plasmado no trigésimo considerando da Diretiva IVA que prescreve: “A fim de preservar a neutralidade do IVA, as taxas aplicadas pelos Estados-membros deverão permitir a dedução normal do imposto aplicado no estágio anterior”. No mesmo sentido concorre o acórdão do TJCE referente ao processo n.º C-40/09 - *Astra Zeneca UK Limited vs Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs*.

outras, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA” fundamental na protecção da livre concorrência, os Estados não devem aplicar taxas de IVA diferentes a produtos ou a prestações de serviços idênticas ou equivalentes que concorram entre si, nem regimes de tributação diferentes a sujeitos passivos que efectuem operações idênticas.

I.29 A EVOLUÇÃO DO IVA COMUNITÁRIO/SEXTA DIRETIVA-CARACTERIZAÇÃO GERAL

A evolução do IVA comunitário foi materializada na Sexta Diretiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977⁴⁵.

O objetivo principal da Sexta Diretiva consistiu na introdução de “uma matéria coletável” igual nas suas linhas gerais.

O IVA da Sexta Diretiva representa, na verdade, um impulso significativo no processo de harmonização fiscal, atingindo esta, um grau consideravelmente avançado, quicá o máximo atingível durante um futuro de duração imprevisível. Trata-se de uma harmonização que só deixa aos Estados-membros liberdade de fixar as taxas dos impostos⁴⁶.

A Sexta Diretiva uniformiza, para todos os Estados-membros, a base de incidência do IVA. Esta mesma Diretiva impôs a inclusão, na base do imposto do valor acrescentado no estágio retalhista, até então facultativa e, construiu uma base tributável uniforme muito extensa, ao tornar obrigatório a inclusão dos serviços, e ao

⁴⁵ Sexta Diretiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977 – Diretiva 77/388/CEE – em matéria de harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios – Regime comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Base Tributável uniforme – J.O.C.E., n.º L145, de 13 de Junho de 1977.

Traduzida in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 259-252, Outubro Dezembro de 1979, pag. 423-507.

⁴⁶ Acrescemos nós, que também deixa margens, embora com algumas regras, para elaborar as listas de produtos e serviços diferentes de país para país.

uniformizar as isenções que os Estados deveriam conceder, reduzindo-as a um elenco bastante limitado.

O objetivo imediato da Sexta Diretiva foi a criação de condições para que o IVA pudesse constituir uma base de cálculo dos “recursos próprios” da Comunidade. Este objetivo constava de uma decisão do Conselho de Abril de 1970, em que se previa a substituição das contribuições financeiras calculadas com base no Produto Nacional Bruto dos Estados-membros, para contribuições calculadas por aplicação de uma taxa, não podendo exceder 1%, à base tributável IVA, uniformemente estabelecida para todos os Estados-membros.

A uniformização da base tributável era necessária para o correto funcionamento do sistema de “recursos próprios” da Comunidade. Só a base uniforme permite, como é óbvio, uma repartição equitativa dos encargos entre os vários Estados.

Por outro lado, uma base tributável ampla, como a que foi delimitada na 6.^a Diretiva, torna possível, pela aplicação de uma taxa moderada, a absorção de um volume de receitas apreciável, julgado, ao tempo, suficiente para equilibrar o orçamento comunitário.

No ano de 2005, foi determinada a base para aplicação mais uniforme das regras da UE, dado que as divergências na aplicação prática das regras comuns estavam a constituir um verdadeiro obstáculo, pelo que o Regulamento de Execução conferiu força de lei a determinadas abordagens consensuais de alguns adeptos da legislação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, já que garantia mais transparência para além da segurança jurídica quer não só aos operadores económicos mas também às respetivas autoridades administrativas.

Paralelamente todos os Estados-membros têm a faculdade de aplicar medidas especiais conducentes a simplificar a aplicação do IVA, dado que a maioria já tinha dado provas da sua eficácia.

De salientar que o sistema administrativo do Imposto sobre o Valor Acrescentado requiere uma grande cooperação entre as autoridades responsáveis, dado que a

diversidade de mecanismos propicia inúmeros e engenhosos meios de evasão ao pagamento do imposto.

A luta contra a fraude e evasão fiscais constitui, por conseguinte, um dos objetivos prioritários da União Europeia tendo regulamentação impositiva na Diretiva antes mencionada.

O programa FISCALIS implementado em 1993 e que decorreu até 2013, tal como o dispositivo informático VIES (VAT-Information Exchange System, Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA), para verificação dos números do IVA, têm por objeto reforçar o esquema funcional dos sistemas de tributação indireta na União Europeia.

A preocupação sobre os “esquemas” para a fuga e fraude fiscais, continua a ser altamente preocupante, que, na continuidade do esquema antes mencionado e que vigorou até 2013, um novo programa FISCALIS foi implementado abrangendo o período de 2014 a 2020 através do Regulamento da UE número 1286/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de dezembro de 2013, que estabelece um programa de ação para melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação, consubstanciado no intercâmbio de informações, cooperação e melhoria da capacidade administrativa, na União Europeia-FISCALIS 2020.

São três os objetivos deste programa:

- Objetivo geral;
- Objetivo específico; e
- Objetivos operacionais e prioridades do programa.

O objetivo geral é melhorar o correto funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno, reforçando a cooperação entre os países participantes, as suas Administrações Fiscais e os seus funcionários.

O objetivo específico foi delineado no sentido de apoiar a luta contra a fraude fiscal, a evasão e planeamento tributário agressivo e à aplicação do direito da União em matéria de tributação, já que preconiza:

- Garantia do intercâmbio de informações;
- Apoio adequado à cooperação administrativa e;
- Melhoria da capacidade administrativa dos países participantes com vista a ajudar a reduzir a carga administrativa para as autoridades fiscais e os custos de conformidade para os contribuintes.

Estes objetivos são permanentemente aferidos com base na disponibilidade do acesso total à rede de comunicação comum para os Sistemas de Informação Europeia (SIE), com o “*feedback*” dos países participantes sobre os respetivos resultados das ações do programa.

Os objetivos operacionais e prioridades do programa têm por base:

- Implementar, melhorar, operar e apoiar os Sistemas de Informação Europeia em matéria de tributação;
- Apoiar as atividades de cooperação administrativa;
- Reforçar as capacidades e competências dos funcionários das Administrações Tributárias;
- Melhorar a compreensão e a aplicação da legislação da União no domínio da fiscalidade; e
- Apoiar a melhoria dos procedimentos administrativos e da partilha de boas práticas administrativas.

Os objetivos e prioridades elencados, dever ser materializados com especial ênfase no apoio à luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e planeamento agressivo.

Registe-se que este programa FISCALIS é objetivo e simultaneamente orientado, significando isto que os objetivos de todas as ações no âmbito do programa têm que estar em conformidade com os objetivos e as prioridades no Programa de Regulamentação (PR) e a resultante do Programa de Trabalho Anual (PTA), ou seja é necessário uma interligação total.

No que concerne à implementação do Programa FISCALIS é a própria Comissão que assume a responsabilidade da sua execução.

É ainda assistido pelo Comité 2020, composto pelos delegados de cada Estado-membro da União Europeia.

Face a este esquema poder-se-á inferir que a Política Fiscal da União Europeia pretende dar um contributo significativo para a luta contra a Fuga e Fraude Fiscais e ainda apoio da cobrança de receitas para a União, bem como aos Orçamentos dos Estados-membros.

É um elemento chave nos esforços para fortalecer um mercado interno da UE em que a coexistência de 28 sistemas fiscais levante questões de dupla tributação e distorções de concorrência.

Com um orçamento que ascende a 234 300 000€, o programa FISCALIS terá uma duração de sete anos, com a finalidade de apoiar a cooperação entre as autoridades fiscais na União Europeia, para ajudar a maximizar a sua eficiência, implementando ações conjuntas de formação do pessoal dos impostos, simultaneamente apoiando o intercâmbio de informações entre as Administrações Tributárias, com vista a uma uniformidade global⁴⁷.

⁴⁷ Proposta COM/2012/4T65 E SEC/2011/1317, Volume 2.

I.30 MERCADO INTERNO COMUNITÁRIO E A SUPRESSÃO DAS FRONTEIRAS FISCAIS

Paralelamente, aproveitou-se para relançar a harmonização do Imposto sobre o Valor Acrescentado, caminhando no sentido da supressão das fronteiras fiscais.

No domínio da fiscalidade, o Direito Comunitário Derivado⁴⁸, não vai muito além do que dispõe a Sexta Diretiva.

A realização de um autêntico mercado comum, implica que as relações económicas que se processam entre os países que o constituem se transformem em relações de comércio interno, conduzindo, pois, no plano fiscal, à abolição das fronteiras fiscais e dos controlos que lhes estão associados.

Originando este sistema quer nas importações, quer nas exportações, alguma complexidade em termos da aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, foi optado o princípio da origem, em que é ao país de origem dos bens, que é atribuída soberania para tributar as transações, o que equivale a isentar as importações e tributar as exportações.

Só o princípio da origem assegura a desnecessidade de ajustamentos fiscais nas fronteiras, isto é, a abolição das fronteiras fiscais.

Poder-se-á dizer que as características gerais do IVA da Sexta Diretiva se podem sintetizar:

- na inclusão do estúdio retalhista;
- inclusão das prestações de serviço; e
- uniformização da base de incidência através de um elenco taxativo de isenções.

⁴⁸ Com a expressão “direito derivado” pretendeu-se significar o conjunto dos atos adotados pelos órgãos comunitários – Comissão, Conselho, Parlamento Europeu e Tribunal de Justiça – com vista à realização dos objetivos do Tratado de Roma.

Trata-se de um instrumento que, vinculando todo o Estado-membro quanto ao resultado a atingir, deixa, no entanto, às instâncias nacionais, a competência para a escolha da forma e dos meios para conseguir esse resultado.

Uma outra característica geral da Sexta Diretiva é a da polissemia da conceptualização jurídica em que assenta.

Contrariamente aos legisladores nacionais, que utilizam conceitos dos direitos nacionais gerais – do Direito Civil, do Direito Comercial, do Direito Administrativo –, o legislador comunitário não tem um direito de referência.

I.31 REGIME TRANSITÓRIO INERENTE ÀS OPERAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

A Comissão apresentou em 8 de Maio de 1990, novas propostas tendo por base as conclusões do ECOFIN de 13 de Novembro de 1989, alcançando posteriormente o acordo político necessário entre os Estados no ECOFIN de 24 de Junho de 1991 e traduziram-se na instituição de um – regime transitório – para as transações intracomunitárias que se alicerçavam em quatro atos comunitários importantes:

- a Diretiva n.º 91/680, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, designada por diretiva “fronteiras fiscais”;
- a Diretiva n.º 92/111/CEE, do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, apelidada como diretiva de “simplificação”;
- a Diretiva n.º 92/77/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro, relativa à aproximação das taxas do imposto dos Estados-membros;
- o Regulamento (CEE) n.º 218/92, do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indiretos, leia-se Imposto sobre o Valor Acrescentado.

No âmbito do “regime transitório” mantém-se como princípio geral, a tributação no país do destino, pelo que as transações intracomunitárias efetuadas entre os operadores económicos são tributadas pelo adquirente/comprador, no Estado-membro de destino.

Este “regime transitório terminou com a cobrança do imposto sobre as importações efetuadas entre Estados-membros, facto que impôs a criação de um novo sistema de pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado relativamente aos bens que circulam entre esses mesmos países⁴⁹.

O mercado interno europeu, a vigorar desde 1 de Janeiro de 1993, implicou apenas a abolição das fronteiras físicas do tipo aduaneiro até então existentes.

Posteriormente a 1 de Janeiro de 1993, é mantida a tributação generalizada no país do destino, no entanto os procedimentos de exportação e importação apenas continuarão a aplicar-se relativamente às transações efetuadas com países terceiros.

De realçar, que no “regime transitório”, aplicável às transações intracomunitárias, com a manutenção da tributação no destino, uma transação feita entre Estados-membros continua a originar duas operações tributáveis, no entanto considera-se que com novas denominações mais consentâneas com a dinâmica de mercado interno:

- Uma transmissão de bens isenta de imposto no Estado-membro do vendedor;
- Uma aquisição intracomunitária de bens tributável no Estado-membro adquirente.

Destas duas situações, pode inferir-se que o cerne deste “regime transitório” consiste, fundamentalmente, no facto de as transações de bens entre sujeitos passivos de diferentes Estados-membros não serem tributadas aquando da transposição da “fronteira” ou estância aduaneira da entrada de bens, uma vez que foi abolido o conceito de de importação no interior dos Estados-membros assumindo-se como transações internas, modificando-se, consequentemente, o facto gerador do imposto por contrapartida de um novo conceito denominado “aquisição intracomunitária de

⁴⁹ Guia do Novo Regime sem Fronteiras, Comissão das Comunidades Europeias, 1992.

bens”, que obriga em termos de tributação a ser da inteira responsabilidade do próprio adquirente dos bens, ou seja, este é que tem a obrigação de proceder à liquidação do imposto devido.

É importante referir que as aquisições intracomunitárias de bens feitas por “particulares/consumidores finais” são, por norma, sujeitas ao imposto no país de origem, originando, conseqüentemente, a abolição de todas as restrições à livre circulação dos bens provenientes de outros Estados-membros.

Há no entanto, certas categorias de operações que, ao serem praticadas por “particulares”, que não revestem a qualidade de sujeitos passivos de imposto devidamente registados, têm um tratamento especial, com vista a evitar distorções de concorrência que emanavam pelo facto de não haver harmonização das taxas do IVA, originando desvios de fluxos de aquisição para outros Estados-membros, que praticassem taxas inferiores.

As operações abrangidas por imposição são as seguintes:

- As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por sujeitos passivos totalmente isentos;
- Aquisições intracomunitárias de bens efetuados pelo Estado e demais pessoas coletivas de direito público⁵⁰;
- Aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos⁵¹; e
- Vendas à distância⁵².

⁵⁰ Regime derogatório referido no artigo 5.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias de bens.

⁵¹ Artigo 1.º, alínea b) e artigo 6.º, ambos do Regime do Iva nas Transações Intracomunitárias de bens.

I.32 ELEMENTOS DE TRABALHO DA COMISSÃO PARA A PASSAGEM A UM NOVO SISTEMA COMUM DO IVA

A abolição das fronteiras fiscais, decidida no Ato Único Europeu (AUE), determinou a revisão do funcionamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado, conforme se encontra regulamentado na Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, conhecida pela Sexta Diretiva.

As disposições que integram o novo regime são, porém, aplicáveis a título transitório, tendo ficado previsto para 1 de Janeiro de 1997, a instituição de um regime definitivo, alicerçado no princípio de tributação no país de origem.

No entanto, para que fosse concretizável a passagem ao regime definitivo, era necessário que a Comissão e o Conselho adotassem determinadas iniciativas e procedimentos. Daí que tenha ficado previsto que, o período de aplicação do regime transitório, inicialmente fixado em quatro anos, era automaticamente prorrogado até à data da entrada em vigor do regime definitivo.

Dada a impossibilidade do cumprimento do calendário previsto na Sexta Diretiva, artigo 28.º-L⁵³, continua a manter-se em vigor o regime transitório.

A passagem ao regime definitivo teria que respeitar um enquadramento legal, estipulando determinadas condições e estabelecendo um calendário.

Em Outubro de 1994, o Conselho estabeleceu critérios essenciais, de valor equivalente, a que deverá obedecer o regime definitivo:

- redução das obrigações administrativas para as empresas e a administração pública e simplificação substancial da tributação;

⁵² Regime particular a que se referem os artigos 10.º e 11.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

⁵³ Diretiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, com as alterações introduzidas pela Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991.

- não diminuição das receitas fiscais dos Estados-membros;
- não aumento do risco de evasão fiscal;
- manutenção da neutralidade do IVA em termos de efeitos sobre a concorrência.

Face ao caudal e complexidade do trabalho a desenvolver, não foi possível à Comissão apresentar até à data prevista, dia 31 de Dezembro de 1994, as propostas sobre o regime definitivo.

Em boa verdade, era imperioso o maior número possível de “caminhos”, com total conhecimento de causa na identificação da melhor metodologia com vista à condução a um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado em função das exigências do Mercado Único, com o objetivo de aumentar a competitividade da economia europeia.

Assim, a Comissão, entendeu que seria prematuro, apresentar desde logo, propostas de textos jurídicos com vista à passagem ao regime definitivo, tendo optado por diferir para mais tarde essa mesma apresentação, deferimento esse que tardou em ser materializado.

Para o efeito, apresentou ao Conselho um programa de trabalho contendo os princípios do novo regime, acompanhado de um calendário de ações a desenvolver até ao fim do século, prevendo uma progressão gradual por fases, com vista a garantir a passagem a um “Novo Sistema Comum do IVA” adaptado às exigências do Mercado Único.⁵⁴

⁵⁴ Documento COM(96) 328 final, de 22 de Julho de 1996-“Um Sistema comum do IVA-Programa para o Mercado Único”.

I.33 MÉTODO DO CRÉDITO DO IMPOSTO – ELEMENTOS DIFERENCIADORES E ORGANIZACIONAIS

Não obstante estarmos em presença de um imposto plurifásico, o Imposto sobre o Valor Acrescentado não produz, em princípio, quaisquer efeitos cumulativos, graças ao método utilizado para o cálculo da base tributável.

Todos os operadores económicos com intervenção no decurso de um circuito de produção e distribuição estão obrigados a fazer incidir a taxa do imposto sobre os respetivos preços de venda.

No entanto, para efeitos de determinação da parcela a entregar ao Estado, deduzirão o imposto que onerou as suas compras, quer de produtos fabricados, quer de matérias-primas a incorporar.

Assim, o Imposto sobre o Valor Acrescentado opera, na prática, pelo método do crédito do imposto, ou seja, o operador assume a qualidade de devedor do Estado pelo valor do imposto liquidado aos clientes – imposto a favor do Estado -, mas em contrapartida, o operador também assume a posição de credor do Estado pelo total do imposto suportado nas compras de produtos e serviços – imposto dedutível a favor do sujeito passivo.

Em consequência destas operações, o imposto a entregar nos cofres do Estado, corresponde à diferença entre o imposto liquidado/cobrado nas vendas de produtos ou prestação de serviços e o imposto suportado aquando da aquisição de bens e serviços, em determinado período.

O imposto suportado nas compras, quer de produtos ou serviços, quer na aquisição de bens de equipamento e outros relacionados com a atividade⁵⁵, a sua dedução é imediata através do seu abatimento ao imposto liquidado nas vendas ou prestações de serviços ou através da solicitação de reembolso do imposto, solicitado pelo operador económico/sujeito passivo aos serviços fiscais.

⁵⁵ Inovação fundamental na conceção do IVA, de grande alcance para os operadores económicos, já que todo o imposto suportado nos “in puts” é dedutível no imposto liquidado.

Assim sendo, a dedução é de natureza financeira e não física, ou seja, a dedução não se verifica pelas aquisições individuais, mas sim sobre a globalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo durante um determinado período.

Quer isto dizer, que para se exercer direito à dedução do imposto suportado, é irrelevante que os bens que foram adquiridos em determinado período tenham ou não sido transacionados.

Isto é, o sujeito passivo tem a legitimidade do direito à dedução do imposto suportado, praticamente a partir do momento que os seus fornecedores lhes processem as respetivas faturas com a liquidação do imposto.

O mecanismo da entrega do imposto está perfeitamente balizado, já que o sistema estabelece um período em que os sujeitos passivos, relativamente às operações efetuadas, deverão enviar aos Serviços Centrais do IVA uma declaração com o respetivo meio de pagamento se for o caso.

Os prazos dessa prestação de contas com a administração fiscal estão expressamente fixados na lei, traduzível num prazo mensal ou trimestral em função dos fluxos económicos e financeiros dos operadores registados⁵⁶.

Por nos parecer de fulcral impotência, nunca é demais salientar, até pelas vantagens que o Imposto sobre o Valor Acrescentado tem para os operadores económicos, que é dedutível todo o imposto suportado em todas as aquisições efetuadas no exercício da actividade⁵⁷, ou seja, ao valor do imposto liquidado nas vendas ou prestações de serviços, cada operador deduzirá o valor do imposto suportado nas aquisições de bens não duradouros destinados seja à produção, à comercialização – matérias-primas e subsidiárias, subprodutos, bens para venda, entre outras – tal como nas

⁵⁶ Alínea c) do artigo 28.º, n.º 1 do artigo 40.º e n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA (Sexta Diretiva: n.ºs 4 e 5 do artigo 22.º).

⁵⁷ Há algumas limitações do direito à dedução estabelecidas no art.º 21 do Código do IVA, as quais se podem classificar, relativamente a certos bens e serviços cujas características sejam de tal forma ambíguas que seja possível a sua deslocalização para utilização fora do âmbito da atividade desenvolvida – veículos de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, entre outros.

compras de bens de consumo corrente – publicidade e propaganda, material de escritório, limpeza, reparações, entre outros – e ainda, com especial referência, o imposto respeitante às aquisições de bens duradouros – imóveis, máquinas, equipamento fixo, etc. etc..

Este esquema organizacional do direito à dedução do imposto suportado no exercício da atividade, tem um alcance significativo para os operadores económicos, em termos financeiros e não só, porque, na área macro-económica o imposto assim calculado, na hipótese da sua repercussão completa para a frente, incide apenas sobre um valor acrescentado que corresponde, de facto, ao respetivo consumo nacional de cada país.

Operando através do método do crédito do Imposto, o IVA permite a obtenção de uma receita fiscal idêntica à proporcionada por um imposto único com a mesma taxa, incidindo na fase de retalho.

Pode assim afirmar-se que, em princípio, a carga total de imposto suportada por determinado bem ou serviço, depende apenas da taxa aplicável a esse bem ou serviço no estágio em que opera a última transação comercial.

Em boa verdade, face ao mecanismo das deduções, é produzido um efeito de recuperação, independentemente das taxas do IVA que tenham sido praticadas nos estádios intermédios do circuito⁵⁸.

De facto, em consequência do mecanismo das deduções, produz-se um efeito de recuperação que torna irrelevantes as taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado que tenham sido praticadas nos estádios intermédios do circuito, podendo mesmo afirmar-se “grosso modo” que o imposto em causa não constitui qualquer custo para o operador económico. Porque o mecanismo subjacente à estrutura da Lei permite a

⁵⁸ Na verdade, as taxas intermédias, porque determinam impostos dedutíveis – impostos que o Estado arrecada de um estágio para os devolver ou perder no estágio seguinte - são taxas “imateriais”. Cfr. J. XAVIER DE BASTOS – Lições proferidas no Curso de Estudos Europeus da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pg. 46.

competente dedução de todo o imposto suportado aquando das aquisições dos produtos e serviços.

Assim, a espinha dorsal do IVA tem por base o direito, por parte dos sujeitos passivos, à dedução do imposto suportado a montante, ou seja todo o imposto liquidado por determinado operador e através da faturação, repercutido imediata e totalmente para o agente que se lhe segue na cadeia que, em princípio, o vai poder deduzir integralmente o imposto que, por sua vez, irá cobrar nos seus “outputs” e assim sucessivamente, até atingir o consumidor final que suportará então, a totalidade do imposto devido.

Tal como anteriormente referido e, na eventualidade do imposto dedutível por parte do sujeito passivo em determinado mês ou trimestre ser superior ao imposto liquidado, nesta situação, não terá qualquer imposto a entregar ao Estado, tendo o direito de efetuar o reporte desse crédito para o mês ou trimestre seguintes, ou se assim o entender, solicitar o reembolso dessa mesma diferença ao Estado, de acordo com as regras previamente estabelecidas⁵⁹.

Reconhecemos que os cálculos subjacentes à determinação do imposto a entregar pelos operadores económicos – diferença entre o suportado nos “in puts” e o liquidado nos “out puts”, envolvam alguma complexidade, nomeadamente nas situações de “prorata”⁶⁰ - direito apenas a dedução parcial do IVA, por serem exercidas actividades simultaneamente sujeitas e isentas de imposto -, no entanto e não obstante algumas complexidades, não podemos ignorar o princípio fundamental em que assenta a orgânica do imposto:

- Cada um dos operadores económicos que se sucedem na cadeia das operações relativas a um determinado bem ou serviço liquida ou arrecada

⁵⁹ De acordo com o estabelecido nos n.ºs 4 e seguintes do artigo 22.º do Código do IVA – Sexta Diretiva: n.º 4 do artigo 18.º - e no Despacho Normativo n.º 342/93, com as sucessivas alterações introduzidas.

⁶⁰ Atualmente é obrigatória a “Afetação Real”.

uma fração do imposto correspondente à importância da sua intervenção – valor acrescentado pelo lucro que quer obter – no circuito económico respetivo, sendo o montante total do imposto apenas determinado no final do circuito e definitivamente suportado pelo consumidor final, que, em boa verdade é aquele que acaba por suportar todo imposto que foi sendo adicionado nos vários circuitos pelos operadores económicos ou sujeitos passivos do IVA⁶¹.

I.34 PROPOSTAS INICIAIS DA COMISSÃO

Em 1987, a Comissão propôs a transição da tributação do imposto para o “princípio do país de origem” através do qual, em vez de sujeitas à taxa zero, as transações entre os Estados-membros seriam sujeitas ao imposto já aplicado no país de origem, sendo que, os operadores económicos poderiam “*à posteriori*” deduzir esse mesmo imposto, como sendo suportado.

Em teoria com a implementação deste esquema, as mercadorias que circulavam entre os Estados-membros, teriam o mesmo tratamento fiscal igual ao tratamento das transações das mercadorias nacionais.

No entanto, ressaltava desta situação uma diferença bastante importante traduzida em que o Imposto sobre o Valor Acrescentado pago a nível nacional revertia a favor do “Tesouro Nacional”, ao contrário, as transações entre Estados-membros revertia a favor de dois Tesouros diferentes.

Face a esta dupla situação e segundo as estimativas, foi constatado que as transferências de receitas do imposto seriam consideráveis, principalmente para a Alemanha, Bélgica, Holanda e Luxemburgo.

Assim, a Comissão propôs a introdução de um mecanismo de compensação, com vista à reafecção do IVA cobrado nos países de origem aos países de consumo.

⁶¹ Cfr. André Cibert, “Comptabilité Générale”, pg.260. Dunod, Paris.1977.

No entanto, esta proposta era inaceitável para os Estados-membros e como consequência foi constituído um grupo de trabalho ao mais alto nível, encontrando-se uma solução a título alternativo – o princípio do país de destino para transações que envolvessem operadores registados para efeitos de IVA – sendo estabelecidas bases do sistema transitório, entrando em vigor em 1993 através das Diretivas 91/680/CEE e 92/111/CEE.

Não obstante a abolição dos controlos fiscais nas fronteiras, os operadores teriam que manter um registo detalhado das compras e das vendas transfronteiriças, sendo o sistema controlado com base na cooperação administrativa entre as autoridades fiscais dos Estados-membros.

No entanto, o princípio do país de origem aplica-se a todas as vendas ao consumidor final, ou seja, as mercadorias sobre as quais tenha sido cobrado IVA num país podem circular no interior da União sem quaisquer outros controlos ou imposições suplementares.

No ano de 1993, a chamada “franquia para viajantes” foi totalmente abolida.

O propósito inicial consistia na transitoriedade do sistema cuja aplicação se verificaria até ao ano de 1996, no entanto ficou-se perante um fracasso total dado que apenas em 1997 foi apresentada a proposta de diretiva, seguindo-se no ano de 1998 nas propostas relativas à introdução de um sistema de dedução no país de registo. Todas as propostas acabariam por ser retiradas dado não existir possibilidade real para a competente adoção.

Face a estas condicionantes, foi delineada uma estratégia viável para melhorar o sistema e a partir de 2000, a Comissão considerou medidas de melhoria do regime transitório, principalmente na comunicação sobre uma estratégia para melhorar o funcionamento do IVA ao nível do mercado interno.

Seguiu-se então uma nova comunicação que englobava os progressos alcançados até ao ano de 2003.

Entretanto, a Diretiva IVA 2006/112/CE acabou por determinar o texto legislativo mais importante da UE em matéria de IVA.

Seguiram-se as Diretivas 2008/8/CE determinando o lugar das prestações de serviços e ainda a Diretiva 2008/9/CE sobre o reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A partir daqui, o IVA sobre os serviços prestados entre profissionais livres é aplicado em princípio no país onde o serviço é realizado.

Paralelamente o reembolso do imposto é tornado mais célere e introduz-se um número de identificação uniforme.

I.35 COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO SOBRE O FUTURO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

A Comissão apresentou em 1 de dezembro de 2010 um Livro Verde sobre o futuro do IVA, tendo recebido cerca de 1700 sugestões, face ao convite lançado para participação aberta na respetiva discussão.

Foi neste contexto que a Comissão iniciou um debate sobre o futuro do IVA, considerando as suas raízes comuns.

Passados que foram mais de 40 anos sobre a implantação do IVA na então Comunidade Económica Europeia-CEE, é ainda o sistema que vigora, tendo vindo a tornar-se, cada vez mais complexo.

Imperou um duplo objetivo consubstanciado em definir as caraterísticas fundamentais de um futuro sistema de IVA capaz de continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando em simultâneo a competitividade na União Europeia, e indicar os domínios prioritários para novas ações a empreender nos próximos anos.

Face a este contexto, como caraterísticas fundamentais de um novo sistema de IVA para a UE é apresentado um esquema de tributação baseado no princípio do destino,

abandonando-se o “mito romântico” do princípio de tributação no país de origem desde sempre defendido pela Comissão.

Com efeito, desde a adoção das primeiras Diretivas do IVA em 1967 que se assumiu um compromisso de introdução de um sistema de imposto de tributação na origem.

Neste contexto pode concluir-se que a curto prazo, a estratégia do IVA deverá concentrar-se em quatro objetivos essenciais:

- Simplificação das regras existentes;
- Modernização dessas mesmas regras;
- Aplicação mais uniforme das disposições atuais; e
- Nova execução da cooperação administrativa.

Não obstante a introdução das mais diversas alterações, há quem questione se vão no sentido certo, dado haver situações que nunca foram alteradas pese embora as alterações radicais do contexto internacional, como é paradigmático a delimitação negativa da incidência das entidades públicas e de determinadas isenções.

Obviamente que o sistema comum do IVA terá que responder a novos desafios no sentido da otimização da eficácia e eficiência do sistema fiscal europeu, dada a aceleração do fenómeno da globalização, a intensificação da concorrência de novas regiões-chave em matéria económica do mundo, bem como a célere alteração dos modelos empresariais e o consequente progresso técnico.

A própria Comissão reconhece que a crise financeira expôs os Estados-membros a um duplo desafio em termos de política económica, devendo portanto, o sistema do IVA ser mais eficaz, eficiente e equitativo.

Refere ainda a existência de um sentimento geral de que a fragmentação do sistema do IVA em 27 sistemas nacionais (presentemente ainda 28) é o principal obstáculo à

eficácia do comércio intra-UE impedindo os cidadãos de usufruírem dos benefícios de um verdadeiro mercado único.

Empresas com atividade a nível internacional consideram que o preço efetivo que é suportado pela insuficiência de harmonização das regras do Imposto sobre o Valor Acrescentado se traduz, em complexidade, custos extraordinários de conformidade e incerteza jurídica.

As Pequenas e Médias Empresas-PME(s) são as mais afetadas por falta de recursos capazes de lidar com esta situação, nomeadamente a insuficiente harmonização legislativa contribuindo para que o modelo comum do IVA na EU apresente inúmeras deficiências.

Sobre as ações a implementar, a Comissão calendarizou vinte e seis medidas, destacando-se resumidamente algumas, fundamentalmente dirigidas a corrigir determinadas deficiências estruturais:

- a implementar diversas medidas de combate à fraude e fuga fiscais, com a criação de um mecanismo de reação rápida;
- a uniformizar a legislação vigente e a declaração de IVA;
- a criar um portal na internet;
- a normalizar determinadas obrigações dos operadores económicos, nomeadamente obrigações de faturação;
- criação de um fórum para as regras do Imposto sobre o Valor Acrescentado mais amplo, envolvendo todas as autoridades fiscais, em especial sobre questões transfronteiras;
- e ainda, o início de trabalhos técnicos com diálogos aprofundados com os Estados-membros no âmbito do grupo sobre o futuro do imposto e as partes

interessadas no grupo de peritos sobre o IVA, analisando, pormenorizadamente, as diferentes possibilidades de aplicar o princípio do destino.

Passados que estão mais de cinco anos, constata-se que a esmagadora maioria das medidas então perconizadas, pouco efeito tiveram no esquema organizacional do imposto.

Relativamente ao conteúdo do presente trabalho e no que concerne às taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a Comissão considera que uma revisão da atual estrutura das taxas do imposto deverá basear-se numa avaliação de impacto integral de forma a cobrir todos os aspetos, seguindo fundamentalmente os seguintes princípios orientadores:

- Abolição das taxas reduzidas que constituem um obstáculo ao funcionamento adequado do mercado interno.

Taxas reduzidas justificadas no passado podem hoje ter efeitos de distorção, dado o contexto económico, empresarial e jurídico ter entretanto mudado.

- Abolição das taxas reduzidas sobre produtos e serviços para os quais o consumo é desencorajado por outras políticas da União Europeia – como por exemplo, bens e serviços nocivos para o ambiente, a saúde e o bem-estar.

- Bens e serviços similares devem ter a mesma taxa de IVA e os progressos da tecnologia deverão ser tidos em consideração num sistema de IVA mais robusto e imune à fraude.

- Criação de uma equipa de auditoria transfronteira da U.E. para facilitar e melhorar os controlos multilaterais.

Como facilmente se poderá constatar, tudo não passou de “princípios orientadores” já que, na prática, tudo se vai mantendo não obstante pequeníssimas correcções de

percurso, com a agravante das distorções em termos de aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado aumentarem exponencialmente, da fraude e fuga fiscais também se agravarem e, conseqüentemente, a neutralidade e a eficácia do imposto cada vez estar mais em causa, potenciando as distorções concorrenciais indesejáveis entre os Estados-membros.

Um estudo realizado em nome da Comissão demonstrou que, em geral, 12% do IVA não é cobrado.

Neste contexto a Comissão salienta a necessidade de um mecanismo de reação rápida para enfrentar a fraude súbita, dados os constrangimentos que vêm sendo provocados no seio da União Europeia.

I.36 NECESSIDADE DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO MAIS SIMPLES, MAIS EFICIENTE E MAIS ROBUSTO

O processo de reforma perconizado pelo Livro Verde deverá conduzir a um sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado com caraterísticas simples, de eficácia, neutralidade e robusto.

Assim sendo um operador económico com atividade em vários países da União Europeia, deve ser apenas confrontado com um único conjunto de normas claras e simples do imposto, melhor explicitando, apenas com um código do IVA, com contactos apenas com as instâncias tributárias de um único Estado-membro – Em termos práticos harmonizar o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A Comissão perconiza a introdução de uma base tributável mais ampla, com aplicação generalizada da taxa normal de imposto com vista à obtenção de mais receitas com menos custos.

Note-se que qualquer derrogação a este princípio teria que ser racional e estabelecida em termos uniformes, já que a neutralidade exige normas equitativas.

Em termos de robustez e paralelamente à prova de fraude, é referido que os métodos modernos de cobrança e controlo do imposto terão que contribuir exponencialmente para um aumento das receitas cobradas limitando simultaneamente a fraude e a evasão fiscais.

Este esquema exige que as autoridades fiscais se concentrem em comportamentos de risco por parte dos operadores económicos, agindo se necessário for, em termos coletivos com a autoridade europeia subjacente, em matéria do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

É que, um intercâmbio de informação célere, por parte de todos os países, intensificando uma atuação conjunta das administrações fiscais nacionais, era vital no alcance do objetivo perconizado.

I.37 VANTAGENS E AMEAÇAS DO IVA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado, com uma estrutura muito peculiar, foi, ao longo de cinco décadas, alvo de uma saudável evolução em termos de arrecadação de receitas, o que lhe permitiu aceder à condição de imposto com vocação para-universal.

Hoje, e de acordo com os dados fornecidos pela Deloitte⁶², no universo de 189 países, o IVA é adotado em 131 deles – sendo que não é aplicado nos Estados Unidos da América.

As vantagens que apresentam radicam, basicamente:

- no seu efeito anestésico;
- na economia da sua gestão para as autoridades tributárias;
- na receita que proporciona;

⁶² <http://www.deloitte.com>

- na neutralidade que assegura, e
- na transparência que evidencia.

Por vezes, aqueles que são “anti-IVA”, apelidam-no de ser o imposto regressivo, qualificando-o como tal, pelo facto de o imposto se afigurarem mais oneroso para quem apresenta menor capacidade contributiva resultante do menor rendimento disponível.

No entanto, tendo em consideração o que está estabelecido, que os bens de primeira necessidade estejam sujeitos à taxa reduzida, infere-se que há algum cuidado para com os mais desfavorecidos, ou seja, para aqueles que apresentam maiores dificuldades em suprir as suas necessidades básicas, sendo, consequentemente esse efeito regressivo fortemente atenuado.

A este facto acresce a isenção de imposto, em regra aplicável a um vasto número de prestação de serviços de interesse social.

Por outro lado, como imposto incidente sobre o consumo, o IVA é um imposto proporcional, assim sendo, quem auferir rendimentos mais elevados, tendencialmente consome mais e, consequentemente paga mais imposto.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado tem um efeito anestésico, porque, em situações de necessidade imperiosa de aumento da receita fiscal, os Estados recorrerem com frequência, e em primeira instância, ao aumento das taxas deste imposto, tratando-se de um tributo que:

- para além de gerar importante receita,
- ser de fácil e célere cobrança,
- dispensar o emprego de avultados recursos na sua administração, e
- provocar um impacto social relativamente reduzido.

Esta consequência é explicável pelo facto de se tratar de um imposto oculto, ou seja, o imposto está incluído no preço dos bens ou serviços adquiridos, provocando no consumidor final um efeito de anestesia fiscal.

De referir que sempre que as transações se operem entre sujeitos passivos registados em IVA, é obrigatório por Lei discriminar o montante do imposto repercutido no preço final.

Como exemplo desta realidade, pode constatar-se que na esmagadora maioria dos Estados-membros, não obstante o imposto ter aumentado mais do que uma vez nos últimos anos, não se verificou – em virtude do já mencionado efeito anestésico – qualquer contestação social de amplitude alargada.

Ou mesmo, a pretensão da própria Comissão Europeia que propôs, em Outubro de 2010, de entre outras possíveis soluções, o lançamento de um novo IVA europeu para financiar o orçamento da UE, exactamente porque a sua base de incidência é muito ampla o que permite a fixação de uma taxa muito baixa, e ainda beneficiar do citado efeito anestésico.

I.38 ESTRUTURA DAS TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA UNIÃO EUROPEIA

Por mais estranho e até paradoxal que pareça, a estrutura das taxas de imposto é basicamente igual à data em que foi realizada a harmonização do Imposto sobre o Valor Acrescentado no ano de 1993.

As propostas iniciais da Comissão defendiam a “aproximação” do imposto dentro dos dois intervalos de variação:

- Uma taxa normal entre os 14% e 20%; e
- Uma taxa reduzida entre 5% e 9%.

A Diretiva 92/77/CE previa uma taxa normal mínima de 15%, sujeita a revisão de dois em dois anos.

Foi entretanto proposta uma nova taxa máxima de 25%.

No mês de dezembro de 2005 o Conselho prorrogou até 2010 o período de aplicação pelos Estados-membros da taxa normal mínima de 15%, havendo ainda mais uma prorrogação através da Diretiva 2010/88/EU, que prolonga a taxa até final de 2015.

Estão, entretanto, previstas algumas derrogações, nomeadamente nos serviços de trabalho intensivo.

As taxas reduzidas de IVA têm suscitado recorrentemente alguma controvérsia entre os Estados-membros, manifestando alguns deles, preferências diferentes referente à sua aplicação. No entanto foi adotada a Diretiva 2009/47/CE relativa às taxas reduzidas do IVA para os serviços prestados a nível local e com grande intensidade de mão-de-obra.

Também no passado houve alguma controvérsia relativamente à continuação da aplicação da taxa de IVA zero a determinados bens e serviços. No entanto, as taxas zero em vigor desde 1975 acabaram por continuar a ser aplicadas em determinadas condições.

Ainda no que concerne à temática das taxas na U.E., diremos que sobre o valor tributável, incidem as taxas, definidas em percentagem, vigentes em cada Estado-membro, no momento do seu facto gerador⁶³ (art. 93.º).

Na UE existe uma taxa, designada “taxa normal”, que não pode ser inferior a 15%⁶⁴, aplicável de igual forma, quer às entregas de bens quer às prestações de serviços (arts. 96.º e 97.º).

⁶³ Sendo que, quer nos pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, quer nas aquisições intracomunitárias de bens, quer mesmo nas importações em que os bens estejam sujeitos a regimes suspensivos ou então que os mesmos não estejam sujeitos nem a direitos aduaneiros nem a direitos niveladores agrícolas, aplicam-se as taxas vigentes no momento em que o imposto se torna exigível.

⁶⁴ O valor mínimo desta “taxa normal” foi originalmente fixado, pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, em 15% até 31 de Dezembro de 1996. Com a aprovação da

Para além desta, os Estados-membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas, de valor igual ou superior a 5%⁶⁵, às entregas de bens e prestações de serviços das categorias previstas em separado no Anexo III da Directiva IVA⁶⁶, sem que as mesmas possam incidir sobre serviços prestados por via electrónica (arts. 98.º e 99.º). Em derrogação a este regime-regra, a Directiva IVA estabelece disposições especiais aplicáveis a determinados Estados-membros, ou mesmo a determinadas espaços dentro de alguns Estados.

A adopção de tais disposições prende-se com razões de vária ordem, sendo que umas se devem à conveniência em não alterar situações referentes a casos plenamente justificados por razões de interesse social e de benefício dos consumidores finais, situações essas, que vêm sendo praticadas desde antes do ano de 1991, altura em que, se procedeu a um esforço de harmonização das taxas.

Outras devem-se simplesmente ao resultado de negociações entre os Estados-membros.

Diretiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro, da Diretiva 1999/49/CE do Conselho, de 25 de Maio, da Diretiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de Janeiro, da Diretiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro e da Diretiva 2010/88/EU do Conselho, de 7 de Setembro, esse prazo foi sucessivamente adiado até 31 de Dezembro de, respetivamente, 1998, 2000, 2005, 2010 e 2015.

⁶⁵ O valor mínimo da(s) taxa(s) reduzida(s) foi fixado em 5% pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992.

⁶⁶ Importa referir que, em 2009 o Conselho aprovou a Diretiva 2009/47/CE, a qual alterou a Diretiva IVA no sentido de inserir no seu Anexo III determinados serviços que apresentem uma forte componente de mão-de-obra e em relação aos quais não há o perigo de prejudicarem o bom funcionamento do mercado interno, como sejam: obras de reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado; lavagem de janelas e limpeza em casas particulares; serviços de restauração e de “*catering*”, podendo excluir-se o fornecimento de bebidas; serviços de cabeleireiro; pequenos serviços de reparação de bicicletas, calçado e artigos em couro, vestuário e roupa de casa; e serviços de assistência ao domicílio, tais como a ajuda doméstica e assistência a crianças, idosos, doentes ou deficientes.

Existem ainda outras relacionadas com as derrogações aplicáveis a uma parte confinada do território de determinados Estados-membros, que se devem ao reconhecimento de situações de desvantagem que tais espaços em concreto apresentam face ao restante espaço territorial de incidência do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

De referir que a mesma directiva faculta a Portugal a possibilidade de aplicar uma das duas taxas reduzidas, mas nunca de valor inferior a 12%, aos serviços de restauração (art. 116.º).⁶⁷

A simples fixação, ao nível da União, de regras gerais quanto às taxas mínimas, normais ou reduzidas, permitiu que os Estados-membros desfrutassem de apreciável autonomia quanto à fixação do seu valor, considerando-se como adiante se comprova, que estas regras não têm sido respeitadas.

Por isso, é hoje patente a grande discrepância entre o nível das taxas adoptados pelos diferentes Estados.

De resto, pode mesmo assistir-se à grande disparidade do valor das taxas aplicáveis aos mesmos bens e serviços, que variam em função do Estado onde as mesmas se efectuam, considerando-se, ora sujeitas à taxa reduzida, ora à taxa normal, casos havendo de situação de isenção de imposto, o que, inequivocamente conduz a distorções concorrenciais entre os Estados-membros.

Este esquema organizacional demonstra inequivocamente o caminho que ainda há a percorrer no aperfeiçoamento das regras do Imposto sobre o Valor Acrescentado, não obstante as vinte e seis medidas perconizadas pela Comissão em 2010 (Livro Verde), e que até ao momento não houve a “coragem política” de implementar a sua grande maioria, com vista a atingir-se uma maior harmonização do sistema comum do imposto, nomeadamente ao nível das taxas e das listas do imposto, como ao longo deste trabalho fica perfeitamente demonstrado, isto porque tudo “esbarra” na regra da unanimidade dos Estados-membros.

⁶⁷ Presentemente a taxa de IVA na restauração é de 13% e 23%.

I.39 O PAPEL DO PARLAMENTO EUROPEU

A função do Parlamento Europeu em relação à sua intervenção no âmbito do processo de consulta é baseada na legislação da União Europeia em matéria de IVA, através essencialmente dos artigos 113.º e 115.º do TFUE.

No ano de 1991, o Parlamento Europeu aceitou o regime transitório, desde que a Comissão e o Conselho Europeu se comprometessem a suprir totalmente as fronteiras fiscais o mais rápido possível. Desde então, o PE tem continuado a apoiar a transição para um regime baseado na tributação do país de origem, através da resolução de 2002.

Nos últimos anos, o Parlamento Europeu também tem demonstrado um empenhamento na otimização das medidas transitórias, bem como na simplificação e modernização do atual regime, tendo aprovado inúmeras resoluções sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em 1991, o PE concordou com a taxa normal mínima de 15%, tendo posteriormente, em 1997, votado contra a proposta de fixação do limite superior da taxa normal de 25%. No entanto, em 1998, viria a aprovar um intervalo de variação da taxa normal de 15% a 25% em determinadas condições.

Também no ano de 1998, o Parlamento insistiu na tomada de medidas para garantir a aplicação uniforme das regras em matéria de taxas reduzidas do IVA.

Já em 2005, o PE votou favoravelmente uma taxa máxima de 25%, mantendo o seu apoio à aplicação de taxas reduzidas do IVA a determinados serviços de trabalho intensivo.

No ano de 2007, o PE apoiou a prorrogação das derrogações temporárias para alguns dos novos Estados-Membros, recomendando, no entanto, o Conselho a procurar uma solução de longo prazo para a estrutura das taxas até ao final do ano de 2010. O

Parlamento sublinhou ainda que, visto a prestação de serviços a nível local não afetar o mercado único, os Estados-membros deveriam ser autorizados a aplicar taxas reduzidas, ou mesmo a taxa zero.

Por fim o PE, por larga maioria aprovou uma resolução sobre a proposta da Comissão de uma Diretiva do Conselho que altera a diretiva 2006/112/CE respeitante ao mecanismo de reação rápida contra a fraude no Imposto sobre o Valor Acrescentado (COM-2012-428).

I.40 CÓDIGO DE CONDUTA NO DOMÍNIO DA FISCALIDADE DAS EMPRESAS DOS ESTADOS-MEMBROS

O código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas é um instrumento não vinculativo no plano jurídico pelo qual os Estados-membros se comprometem, a nível político, a não adotar quaisquer medidas de concorrência fiscal prejudicial.

O código inclui procedimentos de avaliação e de acompanhamento, aplicando-se às medidas que tenham ou possam vir a ter uma incidência sensível sobre a localização das atividade económicas na Comunidade.

São consideradas como potencialmente prejudiciais as medidas fiscais que estabelecem um nível de tributação efetiva nitidamente inferior aos níveis normalmente aplicáveis no Estado-membro em causa.

O código prevê critérios para definir as medidas prejudiciais.

I.41 ADOÇÃO OBRIGATÓRIA DO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – PRINCÍPIOS ORIENTADORES

A adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado imposta na proposta de adesão à Comunidade Europeia, vem tratada no “*dossier*” Fiscalidade, relativo às necessárias

negociações de adesão, tendo ficado acordado que a Portugal e Espanha⁶⁸ era concedido um período transitório quantificado em três anos, após a entrada na Comunidade Europeia para introdução do sistema comunitário do Imposto sobre o Valor Acrescentado, consagrado na Sexta Diretiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977.

Existiram importantes razões de ordem interna, que levaram Portugal a prescindir da medida derogatória dos três anos.

Essas razões, relacionavam-se com a necessidade que há muito se vinha sentindo de reformular profundamente o sistema de tributação indireta (Imposto de Transações-IT), face à incapacidade revelada pelo imposto monofásico no grossista, para proporcionar os níveis de receitas desejados, apesar de operar com taxas que se poderiam considerar bastante elevadas⁶⁹ e ainda, não menos importante o caudal de transações efetuadas na denominada “economia paralela”, que causava desvios substanciais de imposto aos cofres do Estado, sem que houvesse capacidade fiscalizadora por parte da Administração Fiscal, para além do caudal de alterações legislativas permanentemente introduzidas, no funcionamento do código em vigor.

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1986.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado veio substituir o Código do Imposto de Transações, tendo provocado uma profunda alteração na forma de tributação geral do consumo – transmissões de bens e serviços - não só pelas suas características, mas ainda porque sendo o IVA um imposto geral, abrange em termos de incidência, transações que na vigência do então Código do Imposto de Transações, não eram passíveis de tributação.

⁶⁸ A adesão dos dois países foi simultânea.

⁶⁹ Alguns produtos chegaram a atingir taxas de imposto de cerca de 50% (Bebidas espirituosas e artigos de alto luxo).

Essas mesmas transações, ao tempo do Código do Imposto de Transações, estavam distribuídas em termos de incidência por vários diplomas, praticamente incontroláveis, pelo que a entrada em vigor do código do IVA implicou a sua total eliminação.⁷⁰

Contrariamente, o Imposto sobre o Valor Acrescentado, dadas as suas características, constituía modalidade de tributação do consumo particularmente apta para, por um lado, conferir ao Estado um volume de receitas compatível com as necessidades orçamentais, dado que pressupõe uma base tributável substancialmente mais ampla do que a do anterior Imposto de Transações, traduzíveis fundamentalmente no menor leque de isenções nas transmissões de bens e muito importante também, o alargamento da base de incidência ao setor retalhista e à globalidade das prestações de serviços e, por outro lado, para atenuar numa fase inicial o estímulo à fraude e à evasão fiscais, na medida em que, a responsabilidade pelo pagamento do imposto se encontra repartida por todos os agentes económicos que intervêm no circuito de produção e distribuição, ou seja, havia uma diluição da entrega do imposto pelos vários intervenientes.

Conforme já afirmado, paralelamente com a adesão de Portugal à Comunidade Europeia, tornou-se necessário a criação de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado que fosse comum a todos os Estados-membros, o que fez com que a estrutura normativa inicial se encontrasse fortemente influenciada pelas diretivas comunitárias, enquanto referência base na construção do sistema do imposto.

Posteriormente e com a finalidade de se proceder à harmonização comunitária da tributação geral do consumo, tendo em vista a realização de um mercado interno europeu, vários dos seus pressupostos essenciais têm vindo a ser reformulados nomeadamente em matéria de incidência e territorialidade.

Assim, a abolição das fronteiras fiscais, a partir de 1 de Janeiro de 1993, no interior da Comunidade Europeia, obrigou a significativas alterações do IVA, as quais originaram um regime autónomo, a aplicar por um período transitório, às trocas

⁷⁰ Vide Decreto-Lei n.º 94-B/84, de 26 de Dezembro, que aprova o código do IVA.

intracomunitárias de bens entre os diversos Estados-membros e que se designa por Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), o qual foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 29 de Dezembro

Em consonância com os princípios definidos no artigo 22.º da Lei (L) n.º 42/83 de 31 de Dezembro⁷¹, e em diplomas aprovados posteriormente, o modelo do IVA adotado por Portugal, apresenta as seguintes características:

- Obedece à estrutura da Sexta Diretiva da Comunidade Económica Europeia, de 17 de Maio, tendo contudo em consideração o sistema jurídico-fiscal português;
- É um imposto geral sobre o consumo, que incide sobre a transmissão de bens e/ou prestações de serviços realizadas a título oneroso por um sujeito passivo independentemente dos seus fins ou resultados, sendo considerados como sujeitos de imposto todas as pessoas singulares ou coletivas que realizam de modo independente, a título habitual ou ocasional, uma ou várias operações no âmbito de uma atividade económica;
- É um imposto plurifásico que incide em todas as fases do circuito, desde a produção/importação ou aquisição intracomunitária ao retalho, sendo suportado de facto, pelos consumidores e utilizadores finais de bens e serviços;
- Um imposto sem efeitos cumulativos em que, todos os operadores económicos são obrigados a calcular o imposto sobre o preço de venda. Trata-se de um regime de pagamentos fracionados, mas com dedução do imposto que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos diferentes bens e serviços sujeitos a tributação, através do método de crédito do imposto;

⁷¹ Orçamento do Estado para 1984.

- Foram adotados dois regimes especiais para sujeitos passivos de reduzida dimensão – regime especial e regime especial dos pequenos contribuintes do IVA;

- Foi também estabelecido um conjunto de bens que, por se tratar de bens essenciais e ainda por razões técnicas, que seriam protegidos por uma sujeição a imposto a taxas reduzidas⁷²; e

- Foram ainda estabelecidas três taxas de imposto, sendo uma denominada de “reduzida” de 5% que incidia sobre as transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I. Taxa “intermédia” de 12% a incidir sobre os bens e prestações de serviço constantes da lista II. E uma taxa “normal” de 17% a incidir sobre os restantes bens e prestação de serviços não incluídos nas listas I e II.

No entanto, para as Regiões Autónomas dos Açores e Madeira, que fazem parte integrante do Território português, foram, respetivamente, autorizadas as taxas de 4%, 8% e 12% a aplicar às operações que se considerem localizadas nas duas regiões autónomas.

Deste modo, cada operador económico apenas entrega ao Estado uma fração total do imposto que, no fim do circuito, irá ser suportado, efetivamente, pelo consumidor final.

Esta característica resulta do método de cálculo utilizado para apuramento do imposto devido por cada operador económico, denominado como método de crédito de imposto ou método subtrativo indireto ou ainda método das faturas.

Face a este método, o imposto a entregar nos cofres do Estado, por cada operador económico é calculado da seguinte forma:

$$\text{IVA} = (\text{TAXA} \times \text{VALOR da VENDA}) - (\text{TAXA} \times \text{VALOR da COMPRA})$$

⁷² Constam da Listas I anexa ao Código do IVA – Produtos alimentares essenciais, bens de produção agrícola, entre outros.

Cada operador económico é devedor ao Estado pelo valor do imposto faturado aos clientes nas vendas ou prestações de serviços efetuadas em determinado período, sendo credor do Estado pelo total do imposto suportado nas compras efetuadas com vista à comercialização.

O valor do imposto a entregar ao Estado, será então, o que resultar da diferença entre o imposto liquidado e o imposto suportado⁷³, em determinado período.

A faculdade que é conferida ao contribuinte no sentido de deduzir o imposto que suportou nas aquisições de bens e serviços denomina-se direito à dedução.

Trata-se de um direito financeiro e não físico, significa que o seu exercício por parte do sujeito passivo, é feito com referência a um período e não a um bem.

De referir ainda que, apesar de o Imposto sobre o Valor Acrescentado, ser um imposto plurifásico, corresponde, em termos de receita arrecadada, a um imposto monofásico lançado na fase do retalhista.

O facto de o IVA ser plurifásico permite uma entrega repartida por todos os agentes do circuito económico e, conseqüentemente, a entrega de uma menor parcela de imposto ao Estado, por cada um deles, diminuindo assim a tendência para a evasão fiscal.

Por outro lado, o mecanismo do direito à dedução permite ao Estado, não sendo liquidado imposto numa das fases do circuito, recuperar o mesmo em entrega posterior.

I.42 LISTAS DE PRODUTOS ATUAL E TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

O código do IVA dividiu em três listas os produtos e serviços que estão sujeitos a imposto, podendo afirmar-se que todos os bens e serviços têm o seu respetivo enquadramento para efeitos de tributação, ainda que seja por exclusão de partes.

⁷³ O imposto suportado nem sempre é dedutível, já que, o código do IVA prevê algumas exceções à dedução do imposto.

Assim, a Lista I elenca todos os bens e serviços sujeitos à taxa reduzida (6%).

Não obstante o critério da forma de elencar dos produtos ser discutível, pode dizer-se que a intenção do legislador foi agrupar todos os bens de primeira necessidade, protegendo alguns produtos de origem nacional, sujeitando-os à taxa mínima de imposto.

A lista II agrupa todos os bens e serviços sujeitos à taxa intermédia (13%), englobando todos os que sendo necessários, não serão de primeira necessidade, isto na ótica do legislador.

Por exclusão de partes, ou seja, todos os bens e serviços que não constem das listas I e II, sujeitos à taxa reduzida e intermédia respetivamente, ficarão sujeitos à taxa normal de IVA (23%), que são a esmagadora maioria.

As taxas do imposto são as seguintes⁷⁴:

-Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I, a taxa reduzida de 6%;

-Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II, a taxa intermédia de 13%, e

-Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa normal de 23%.

Importa salientar que, para as regiões autónomas da Madeira e dos Açores, não obstante fazerem parte integrante do território nacional português, estão estabelecidas taxas substancialmente diferentes, para menos, tendo sucessivamente sido alegado pelos responsáveis dos diversos governos a “situação geográfica da insularidade”.

⁷⁴ Artigo 18.º do Código do IVA.

Assim, para a Região Autónoma dos Açores, as taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado a aplicar pelos sujeitos passivos nas operações de importação, transmissões de bens e prestações de serviços e exportações que se considerem ali efetuadas, são de 4%, (taxa reduzida) para os produtos e serviços constantes da lista I, taxa de 9% (taxa intermédia) para os produtos e serviços constantes das listas II, e a taxa normal de 18% para os restantes bens e serviços que não integram as duas listas referidas anteriormente.

Para a região Autónoma da Madeira, as taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado a aplicar pelos sujeitos passivos nas operações de importação, transmissões de bens e prestações de serviços e exportações que se considerem ali efetuadas, são de 5%, 12%, (reduzida e intermédia) para os produtos e serviços constantes das listas I, II e a taxa normal de 22% para os restantes bens e serviços que não integram as duas listas anteriores.

São taxas de imposto, que globalmente se aproximam bastante mais das praticadas no continente.

Como se pode constatar, não obstante tratar-se de duas regiões autónomas de Portugal, nomeadamente no arquipélago dos Açores, as taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em vigor são substancialmente menores em comparação com as taxas aplicadas aos mesmos produtos e serviços quer na Região Autónoma da Madeira, quer espaço territorial do continente, isto porque, a União Europeia permite esta derrogação, ainda que os negócios económicos se verifiquem dentro do mesmo país.

Ou seja, dentro do mesmo país temos taxas de IVA completamente divergentes, devidamente autorizadas pela União Europeia, não obstante a composição da listas de produtos e serviços constantes do código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ser comum e transversal a todo o país, incluindo as regiões autónomas dos Açores e Madeira.

I.43 REGIME DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)

I.43.1 Caraterização

Em 1 de janeiro de 1993, a abolição das fronteiras fiscais no interior da Comunidade Europeia, obrigou a significativas alterações no esquema organizacional do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

De facto, com a criação de um mercado único europeu, o território da Comunidade Europeia, passou a constituir um único território aduaneiro, pelo que, as transações de bens no interior da Comunidade, deixaram de estar sujeitas às formalidades alfandegárias e à consequente tributação aquando da sua passagem na fronteira de um Estado membro para outro.

Assim, desapareceram os conceitos de importação e exportação nas transações intracomunitárias de bens e surgiu um novo conceito – o de aquisição e transmissão intracomunitária de bens, ou seja relações comerciais entre os membros da União Europeia, relegando os conceitos de “importação e exportação” de bens para as transações com países terceiros.

Este tipo de operações encontra-se regulamentado pelo Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, o qual resultou da transposição para o ordenamento jurídico nacional da Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro.

I.43.2 Mecanismo

No regime transitório do I.V.A. nas Transações Intracomunitárias (RITI) as operações efetuadas entre os diferentes Estados-membros da União Europeia dão origem a dois tipos de operações:

- Transmissões de bens isentas de imposto; e

- Aquisições de bens tributáveis.

Relativamente à incidência real ou objetiva, é importante referir que este regime apenas se aplica às transações intracomunitárias de bens, pelo que, no concernente às prestações de serviços em que o prestador e o adquirente são ambos sujeitos passivos em diferentes Estados-membros da União Europeia, se aplicarão as normas de territorialidade constantes no Código do IVA.

Regra geral estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, desde que se verifiquem os simultaneamente os seguintes requisitos:

- Que o vendedor seja um sujeito passivo agindo como tal, devidamente registado para efeitos de imposto noutro Estado-membro;
- Que o vendedor não esteja abrangido por um regime de isenção de pequenas empresas no seu Estado-membro;
- Que o vendedor não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens expedidos ou transportados a partir de outro Estado-membro⁷⁵; e
- Os bens transmitidos não estejam sujeitos ao regime das vendas à distância⁷⁶.

Em termos de incidência pessoal, são considerados sujeitos passivos pela aquisição intracomunitária de bens:

- Sujeitos passivos enquadrados no regime normal do IVA;
- Sujeitos passivos isentos sem direito à dedução;
- Estado e demais pessoas de direito público;

⁷⁵ Artigo 9.º do RITI.

⁷⁶ Artigo 11.º do RITI.

- Particulares que efetuem aquisições de meios de transporte novos; e
- Pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transporte novos com destino a um adquirente de outro Estado-membro.

I.44 TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIA DE BENS

Consideram-se transmissões intracomunitária de bens todas as transmissões efetuadas a título oneroso previstas no artigo 3.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Para além destas, são ainda consideradas como transmissões intracomunitária de bens, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-membro, para as necessidades da sua empresa⁷⁷.

Em regra, todas as transferências de bens são assimiladas a transmissões de bens efetuadas a título oneroso.

I.45 LOCALIZAÇÃO DAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS E ISENÇÕES NAS TRANSMISSÕES DE BENS

São sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, desde que o vendedor seja também ele, um sujeito passivo registado noutro Estado-membro, e que tenha agido nessa qualidade⁷⁸.

⁷⁷ Artigo 7.º do RITI.

⁷⁸ Artigo 1.º do RITI.

Estas operações são tributáveis no território nacional, quando o respetivo lugar de chegada dos bens expedidos ou transportados com destino ao adquirente se situe nesse território – princípio de tributação no Estado-membro de destino.

Estão isentas de imposto, as transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo registado, para outros Estados-membros desde que o adquirente reúna as seguintes condições:⁷⁹

- Seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos de IVA no outro Estado-membro;
- Tenha utilizado o respetivo número de identificação fiscal (NIF) para efetuar a aquisição; e
- Esteja abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias nesse outro Estado-membro.

I.46 ISENÇÕES NAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS

Estão isentas de imposto:

- As aquisições intracomunitárias de bens cujas transmissões no território nacional estejam isentas – tratamento igualitário às transmissões de bens no interior do país;
- As aquisições intracomunitárias cuja importação seja isenta e provenha de países terceiros;
- Aquisições intracomunitárias de bens por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso de imposto; e

⁷⁹ Artigo 14.º do RITI.

- Aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada se situe no território nacional, verificadas, simultaneamente, diversas condições pré estabelecidas⁸⁰.

Poder-se-à afirmar que com o desaparecimento do conceito de importação de bens entre Estados-membros, o facto gerador do imposto traduz-se na aquisição intracomunitária de bens, sendo, como facilmente se infere, que a definição deste conceito é de extrema importância para o esquema funcional do novo regime no sentido de estabelecer as respetivas diferenças.

A Sexta Diretiva, alterada pela Diretiva 91/680/CEE, estabeleceu no n.º 3 do artigo 28.º A o conceito de aquisição intracomunitária de bens, tendo em consideração o estabelecido no conceito de definição de transmissão de bens constante do n.º 1 do artigo 5.º da Sexta Diretiva.

Face a esses pressupostos, definiu tal operação como sendo a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo.

Para que a aquisição intracomunitária de bens seja efetivamente considerada como tal, ou seja, que produza os efeitos subjacentes à terminologia, é necessário ainda que o bem seja transportado ou expedido com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-membro diferente do Estado-membro de início de expedição ou transporte de bem.

A regra fundamental assenta no pressuposto que a venda de bens entre Estados-membros dá origem a uma “aquisição” no Estado-membro de chegada, tributável pelo adquirente⁸¹, devendo o imposto ser declarado no Estado-membro de chegada, através da mesma declaração periódica que o adquirente utiliza para as vendas que

⁸⁰ Artigo 15.º n.º 2 do RITI.

⁸¹ Artigos 1.º e 2.º do RITI.

efetua no mercado nacional e respeitantes ao mesmo período em que se efetivou a aquisição.

I.47 ISENÇÕES NAS IMPORTAÇÕES DE BENS

É consagrada no diploma uma isenção específica para as importações de bens efetuada por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens se destinem a ser objeto de uma transmissão intracomunitária subsequente para outro Estado-membro⁸².

Para que esta isenção se verifique, torna-se necessário:

- O sujeito passivo, (pressupõe-se que o sujeito passivo se encontra devidamente registado em IVA) comprove que os bens se destinam a um adquirente situado noutro Estado-membro;
- A expedição ou transporte das mercadorias para o outro Estado-membro seja imediatamente subsequente à importação; e
- Seja prestada uma garantia junto das entidades competentes.

Descodificando esta norma, diríamos que a isenção específica na importação de bens efetuada por um sujeito passivo, só se verifica quando esses mesmos bens se destinem a ser objeto de uma transmissão intracomunitária subsequente.

Foi a Sexta Diretiva, modificada pela Diretiva 91/680/CEE, que permitiu aos Estados-membros fixar as condições desta isenção, com o objetivo de garantir a correta aplicação da mesma⁸³.

⁸² Artigo 16.º do RITI.

⁸³ Ponto D do artigo 28.º C.

Assim, nesta conformidade, para que os objetivos propostos no sentido de prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos possam acontecer, esta isenção apenas será reconhecida quando o sujeito passivo interveniente, comprove que os respetivos bens se destinam a um adquirente ou a uma empresa sua situada noutro Estado-membro, e o subsequente transporte dos bens se verifique no prazo máximo de 30 dias.

A prova de destino dos bens tem como pressuposto a seguinte tramitação:

- seja emitida a competente fatura ou documento equivalente por cada transmissão intracomunitária de bens, processada em conformidade com as normas estabelecidas;
- número de identificação fiscal (NIF) do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo PT;
- número de identificação, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-membro que o atribui, bem como local de destino dos bens; e
- ser detentor de cópia do contrato de transporte, da sua inclusão no preço, entre outras formalidades.

Ente as formalidades diversas que se encontram estabelecidas com vista a evitar ou minimizar distorções do que legalmente se encontra estabelecido, detacamos as formalidades para a concessão da isenção, prestação de garantia, eventual dispensa e seu cancelamento.

Assim, estão previstas as seguintes situações:

- Subscrever pessoalmente um pedido de isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado, caracterizando a operação em causa, indicando a origem,

quantidade, valor, designação e classificação pautal das respetivas mercadorias.

- Nome ou denominação social, sede ou domicílio do importador e do destinatário dos bens, bem como os correspondentes números de identificação fiscal.
- É necessária ainda a indicação da garantia utilizada ou solicitação simultânea da sua dispensa;
- Provar que é sujeito passivo em Portugal, mediante a apresentação de um certificado emitido previamente pelos Serviços de Administração do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Obviamente que também foram criadas determinadas fases de controlo aduaneiro, as quais conduzem, inequivocamente, à constatação de que se está perante uma transmissão intracomunitária isenta, nomeadamente na apreciação do pedido de isenção.

Também poderá, como medida preventiva ou cautelar, ser efetuado um controlo ao nível dos elementos contabilísticos da empresa, verificando se a transmissão está devidamente evidenciada, nomeadamente junto dos elementos que sustentam o preenchimento da respectiva declaração periódica de Imposto sobre o Valor Acrescentado, verificando se a mercadoria foi faturada, para além do comprovante dos respetivos meios de pagamento da respetiva transação, bem como a visualização dos documentos da existência da prova de transporte com destino a outro sujeito passivo de outro Estado-membro.

Assim sendo é de importância fundamental ficar inequivocamente provado a veracidade da transmissão intracomunitária, com vista ao acautelamento do respetivo imposto, evitando-se assim deixar “portas abertas” para uma potencial fuga do

imposto, que como é público e notório atinge nos nossos dias, montantes bastante elevados

I.48 TAXAS NAS TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS

As taxas do imposto aplicável às aquisições intracomunitárias de bens são as previstas para as transmissões desses mesmos bens no interior do país⁸⁴ no momento em que o imposto se torne exigível⁸⁵ que, normalmente, coincide com as respetivas transmissões, ou seja, com este mecanismo, não se verifica a aplicação de diferentes taxas de imposto.

Estamos portanto em presença da regra da aplicação temporal (aplicação da lei no tempo) das taxas de imposto nas aquisições intracomunitárias de bens, ao definir que as respetivas taxas aplicáveis são as que vigorarem no momento em que o imposto seja exigível.

A própria Lei Geral Tributária (LGT), bem como a Constituição da República Portuguesa, tal como outros diplomas específicos em vigor, estabelecem a não retroatividade em termos de leis fiscais, pese embora algumas situações dúbias que por vezes vão surgindo sobre essa mesma não retroatividade, sempre em benefício do recetor desses mesmos impostos.

Como a exigibilidade nas aquisições intracomunitárias de bens por parte dos operadores económicos dos Estados-membros registados no esquema organizacional do Imposto sobre o Valor Acrescentado, têm regras diferentes das estabelecidas para as transmissões de bens no interior do país (operações internas), foi necessário salvaguardar o facto de se tratar da exigibilidade prevista em artigo próprio do Regime Intracomunitário de Transmissões de Bens (RITI), evitando-se assim a possível conflitualidade legislativa, com o próprio Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁸⁴ Números 1 e 2 do artigo 18.º do RITI.

⁸⁵ Artigo 13.º do RITI.

I.49 TAXAS REDUZIDA, INTERMÉDIA E NORMAL DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO, ATUALMENTE EM VIGOR NA UNIÃO EUROPEIA⁸⁶

QUADRO I

<u>PAÍS</u>	<u>TAXA REDUZIDA E INTERMÉDIA</u>	<u>TAXA NORMAL</u>
ALEMANHA	7	19
ÁUSTRIA	10 e 12	20
BÉLGICA	6 e 12	21
BULGÁRIA	9	20
CHIPRE	5 e 9	19
CROÁCIA	5 e 13	25
DINAMARCA	-	25
ESLOVÉNIA	9,5	22
<u>ESPANHA</u>	4 e 10	21
ESTÓNIA	9	20
FINLÂNDIA	10 e 14	24
FRANÇA	2,1-5,5 e 10	20
GRÉCIA	6,5 e 13	23
HUNGRIA	5 e 18	27
IRLANDA	4,8-9 e 13,5	23
ITÁLIA	4 e 10	22

⁸⁶ Quadro da responsabilidade do autor do relatório.

LETÓNIA	12	21
LITUÂNIA	5 e 9	21
LUXEMBURGO	3 e 8	17
MALTA	5 e 7	18
PAISES BAIXOS	6	21
POLÓNIA	5 e 8	23
<u>PORTUGAL</u>	6 e 13	23
REINO UNIDO	5	20
REPÚBLICA CHECA	10 e 15	21
ROMÉNIA	5 e 9	24
SUÉCIA	6 e 12	25
ESLOVÁQUIA	10	20

Portugal coloca-se assim na sexta posição das taxas de IVA mais elevadas na União Europeia, com a taxa normal de 23%.

Em primeiro lugar da lista está a Hungria com o IVA mais elevado no espaço comunitário europeu (27%).

Em último lugar com a taxa normal mais baixa surge o Luxemburgo com 17%.

Numa análise ainda que muito aligeirada, com vista a recolher as ilações precisas e concretas sobre a estrutura organizativa das taxas do imposto, poder-se-á constatar que no seio da União Europeia, temos amplitudes extremamente acentuadas, traduzidas nas seguintes oscilações:

- Taxa reduzida – 2,1% a 6,5%; diferença de 4,4%;
- Taxa intermédia – 7% a 15%; diferença de 8%, e
- Taxa normal – 17% a 27%, diferença de 10%.

I.50 PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA ⁸⁷

MAPA I



⁸⁷ Portal oficial da União Europeia.

I.51 ANÁLISE ÀS DIVERGENTES TAXAS EM VIGOR DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

Numa breve análise ao mapa dos países da Europa, especificamente aos que integram a União Europeia (com sombreado a cor amarela) e que por consequência adotam obrigatoriamente na área dos impostos indiretos, o Imposto sobre o Valor Acrescentado, não podemos deixar de assinalar algumas regiões transfronteiriças “versus” taxas de imposto em vigor desde 1 de janeiro de 2016 nos países dessas mesmas regiões, isto porque, tal como temos afirmado não é só o caso específico Bragança-Zamora (Portugal-Espanha), a situação é transversal a todas as regiões fronteiriças dos países confinantes entre si, no espectro europeu, como de seguida se evidenciará.

Não obstante já termos feito por diversas vezes referência no decurso do presente estudo, nunca será demais relembrar que as taxas reduzida, intermédia e normal do IVA em Portugal são de 6%, 13% e 23% respetivamente, sendo em Espanha 4%, 10% e 21% as taxas reduzida, intermédia e normal.

Temos portanto diferenciais de 2%, 3% e 2% para menos em Espanha.

Em França as taxas ascendem a 5,5%, 10% e 20%, com a agravante de praticarem sobre alguns produtos uma taxa super reduzida de 2,1%.

Procedendo à respetiva comparação com Espanha, temos divergências para menos em França de 0,5%, e 1%, sem levar em consideração a taxa super reduzida, já que em Espanha não é praticada esse tipo de taxa, e a França possui essa mesma taxa em 2,1%.

Relativamente aos países transfronteiriços com a França, temos que a Alemanha pratica apenas duas taxas de 7% e 19% e a Bélgica tem três taxas, 6%, 12% e 21%.

A Alemanha tem uma taxa normal inferior à França e Bélgica e em termos de taxa intermédia a diferença para menos é de 3% e 5%.

A Itália e o Luxemburgo que se podem enquadrar neste conjunto de países, tem taxas de 4%, 10% e 22%; e 3%, 8% e 17%, respetivamente.

Entre si constata-se diferenças em todos os escalões, com especial relevância para a taxa normal, com vantagem de 5% para o Luxemburgo.

Continuando a subir no mapa da Europa e analisando os países em redor da Alemanha temos a Polónia com taxas de 5%, 8% e 23%; a República Checa com 10%, 15% e 21%; a Áustria com apenas duas taxas de 10% e 20% e a Dinamarca com uma única taxa de 25%.

Face a este panorama tão divergente com diferenciais que oscilam entre 1% e 5%, o que ressalta com mais evidência é a única taxa de 25% da Dinamarca que acaba por ter diferenças negativas entre 4% e 20%, o que, desde logo, em termos fiscais relativamente aos restantes países, ronda o “escândalo”, se atentarmos que os seus habitantes acabam por suportar em alguns produtos de primeira necessidade uma diferença para mais de 20%, não obstante haver uma lista de taxa zero como de seguida se refere.

Na amálgama de taxas divergentes nos diversos países da União Europeia, que implica necessariamente a “arrumação” dos produtos e serviços sujeitos a imposto em listas, ressalta-nos, como já referido, a situação da Dinamarca, com uma só taxa de IVA – 25%.

Obviamente que nem todos os produtos são abrangidos pela tributação, assim constatámos que na Dinamarca estão isentos de imposto aplicando-se uma taxa zero:

- Jornais;
- Venda e aluguer de determinados aviões e barcos; e
- Exportações.

As isenções incluem também:

- Determinados serviços financeiros;
- Educação;

- Seguros;
- Material médico; e
- Arrendamento de bens imobiliários.

Verifica-se que não há qualquer lista de produtos e serviços, ou seja, todos estão sujeitos a uma taxa única de imposto traduzível em 25%.

Paralelamente, tal como antes mencionado, estão previstas algumas isenções de imposto a determinados bens, os quais estão devidamente elencados no respetivo código do IVA.

Considerando a livre circulação de pessoas e bens e esta exponencial diferença de taxas de imposto, é tentador para os habitantes transfronteiriços dinamarqueses se deslocarem aos países vizinhos para fazerem a suas compras, no sentido de evitarem uma taxa transversal de 25% a todos os produtos.

A Suécia e a Finlândia também têm taxas divergentes sendo que a Suécia apresenta 6%, 12% e 25% e o único país vizinho tem taxas de 10%, 14% e 24%. Infere-se portanto que na taxa reduzida há uma diferencia substancial para mais que ascende a 4% e na taxa intermédia a diferença é de 2%.

Na Lituânia, Letónia e Estónia, três países oriundos da antiga União das Repúblicas Soviéticas Socialistas (URSS), praticam-se taxas divergentes.

A Lituana tem taxas de 5%, 9% e 21%; a Letónia com apenas duas taxas 12% e 21% e a Estónia também com duas, 9% e 20%.

Verifica-se que apenas a Lituânia optou pela taxa de 5% para os produtos chamados de primeira necessidade, enquanto os outros dois acabam por onerar esses mesmos produtos com taxas de 12% a Letónia e 9% a Estónia.

Na taxa normal a diferença é mínima.

São países com culturas muito similares tendo em consideração a sua proveniência, e não obstante esse elemento agregador, as diferenças nas taxas do IVA são uma realidade.

Relativamente à Áustria com duas taxas de 10% e 20%, a Hungria com taxas de 5%, 18% e 27%, constata-se diferenças abismais entre ambos, que oneram os habitantes da Hungria em 7% na taxa normal, e os da Áustria em 5% nos produtos sujeitos à taxa reduzida.

Também entre a Hungria e a Roménia se verificam diferenças, já que, neste último país as taxas ascendem a 5%, 9% e 24%, sendo que na taxa intermédia se verifica uma diferença de 9% a favor da Roménia. A taxa reduzida é igual e a taxa normal é mais alta em 3% na Hungria.

Refira-se que esta taxa normal de 27% na Hungria é a mais alta dos países da União Europeia.

Por fim, ainda que deixando alguns países fora desta análise, temos as taxas da Roménia acima mencionadas comparativamente com o país vizinho, a Bulgária, que pratica apenas duas taxas de 9% e 20%, ou seja a Roménia tem uma taxa mínima inferior em 4% e uma taxa normal superior em 4%.

Concluimos que esta breve análise comparativa das taxas pode ter diversas leituras, sejam de proteção de produtos oriundos dos próprios países; sejam de “concorrência” comercial (ainda que desleal); sejam daquilo que se quiser.

No entanto, na nossa modesta opinião, o Imposto sobre o Valor Acrescentado tem que ser um imposto agregador da União Europeia que não conduza a divergências públicas e notórias em termos de harmonização fiscal ou ainda, tem que ser por uma questão de equidade, um imposto neutral.

Perante esta “amalgama” divergente de taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado a vigorar nos países que integram a União Europeia, e perante as diferenças

atualmente existentes, facilmente se infere que as taxas são propiciadoras de distorções económico-financeiras nomeadamente nas regiões transfronteiriças, contribuindo também nos próprios países ainda que de uma forma indireta, a situações de fraude e fuga fiscal, que os responsáveis europeus dizem querer combater com a implementação de diversos programas já referenciados, no entanto, em nossa opinião mais parece serem programas de "amortecimento" com tendência a cristalizarem no tempo, em detrimento de uma irradicação definitiva.

É cada vez mais imperioso, nos tempos conturbados que correm, tomar decisões políticas e não económicas, evitando-se a vulnerabilidade concorrencial que cada vez mais persiste, intensificando naturalmente uma crise permanente.

I.52 EVOLUÇÃO RECENTE DAS TAXAS DO IMPOSTO EM PORTUGAL E ESPANHA

Nos últimos anos, as taxas do IVA em Portugal e Espanha estavam assim estruturadas:

Em Portugal, a taxa normal era de 21% até 31 de dezembro de 2010, com sucessivas alterações desde a implementação do IVA, passando para 23% a partir de 1 de janeiro de 2011, mantendo-se até à presente data.

As taxas reduzidas e intermédias eram de 5% e 12%, passando para 6% e 13%, respetivamente.

Em Espanha, até 30 de junho de 2010, a taxa reduzida e intermédia oscilava entre 4% e 7%, a partir de 1 de julho de 2010 as taxas passaram para 4% e 8%.

Também a taxa normal até 30 de junho de 2010 era de 16%, passando para 18% a partir de 1 de julho de 2010.

Desde 1 de setembro de 2012, a taxa intermédia passou de 8% para 10% e a taxa normal de 18% para 21% até à presente data.

Facilmente se constata nesta pequena amostra que a disparidade das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado a vigorar em Portugal e Espanha são totalmente divergentes, com alterações programadas conforme a necessidade de aumentar a arrecadação de receitas, e ainda com amplitudes significativas se atendermos tratar-se de dois países confinantes, com “culturas” algo semelhantes.

CONCLUSÕES DA PRIMEIRA PARTE

O Imposto sobre o Valor Acrescentado, denominado como imposto geral sobre o consumo, plurifásico, indireto, e de obrigação única, não obstante a sua complexidade, é hoje, pela esmagadora maioria, reconhecido como um imposto virtuoso, dotado de um sistema e mecanismos satisfatoriamente consistentes, embora com lacunas que urge colmatar, ainda que progressivamente, no que diz respeito fundamentalmente, à harmonização das taxas e listas de produtos e serviços.

Naturalmente ligado às vicissitudes da própria construção europeia, este imposto, acabou por substituir outras formas de tributação, mais ou menos enviesadas, sendo a escolha dos Estados-membros, de entre as propostas que, a Comissão foi apresentando.

Mas, qualquer que seja o entendimento, quanto ao que poderia, ou deveria ter sido a posição dos decisores, há que reconhecer que o IVA foi crescendo de forma relativamente sustentada, ao ponto de se ter tornado num produto muito cobiçado, que ultrapassou fronteiras, tendo mesmo acedido à condição de imposto para-universal.

As virtudes que evidencia, nomeadamente na arrecadação de receitas, superam largamente as ameaças de que é alvo, sob a condição de não esmorecer o combate à fuga e à fraude ao mesmo.

De resto, e relativamente a este flagelo, a posição da Comissão tem-se mostrado muito meritória na “tentativa” de o controlar.

Em todo o caso, e no que à harmonização do sistema comum do imposto diz respeito, poder-se-ia ter ido mais longe.

Basta atentar:

- quer na amplitude hoje existente entre o valor da taxa normal mais baixa, que é aquela que atinge a esmagadora maioria dos produtos e serviços, praticadas no território da UE – 17% no Luxemburgo – e a mais alta – 27% na Hungria – traduzindo uma expressiva diferença de 10%;

- a taxa intermédia a oscilar entre os 7% em Malta e os 18% na Hungria, originando “decalage” de 11% (muito mais de metade da mínima);
- e ainda a taxa reduzida com uma amplitude de 7.9%, resultante da taxa mínima de 2,1% praticada na França para a máxima de 10%, na Austria, Finlândia, República Checa e Eslováquia;
- quer nas diferentes situações objeto de isenção de imposto, que variam de país para país;
- quer mesmo em sede do processamento dos reembolsos, especialmente no respeitante às suas modalidades e respectivos prazos.

A amplitude das taxas do imposto praticadas no seio dos Estados-membros, desde a reduzida passando pela intermédia até chegar à taxa normal, mais penalizadora para o consumidor final em termos de onerar o custo do serviço ou produto final, é bem reveladora das injustiças que vêm sendo praticadas, nomeadamente nos países que confinam entre si.

A forma detalhada como o legislador europeu disciplinou o imposto, essencialmente no que se refere à Diretiva IVA, limitou a margem de discricionariedade que habitualmente, neste tipo de atos normativos, é concedida aos Estados-membros por ocasião da sua transposição para o direito interno.

Sem embargo, o legislador europeu não deixou de atribuir a estes, mesmo relativamente a domínios importantes, alguma liberdade de atuação, a qual, não raras vezes, foi usada de forma abusiva, nomeadamente no que concerne às taxas praticadas, ao ponto de desvirtuar certos princípios que norteiam o sistema comum do imposto.

Normalmente, estes atropelos ao espírito das normas vertidas na lei europeia, são, por quem os pratica, formalmente justificados, como estritamente necessários ao combate à fuga e fraude ao imposto.

Contudo, a luta contra tal calamidade não deve, nunca, servir de justificação para uma atuação que se vai generalizando, norteadada pela total insensibilidade quanto às suas repercussões na esfera económica dos destinatários.

Embora o poder de determinar as taxas concretas do imposto e a constituição das listas dos diversos produtos e serviços sujeitos a IVA, continue a pertencer aos Estados-membros, a acção dos órgãos oficiais pouco têm influenciado de tal modo esse mesmo poder, acabando por gerar algumas distorções entre países, nomeadamente nas regiões transfronteiriças, potenciando distorções concorrenciais por força dos diferenciais de taxas do imposto.

No entanto, é sempre oportuno realçar que, sem necessariamente conhecer a sua verdadeira estrutura ou princípios, o cidadão comum identifica o Imposto sobre o Valor Acrescentado como mais um imposto a suportar que não aparece discriminado, sempre que procede à aquisição de bens ou serviços.

É a “virtualidade” apregoada por alguns ao afirmarem tratar-se de um imposto “invisível” quiçá “anestesiante”, com benefícios exponenciais para os governos no que concerne à arrecadação das receitas que o IVA proporciona.

Na verdade no nosso quotidiano temos que consumir, melhor dizendo, temos que viver, e com a conjuntura económico-financeira nos tempos que correm temos que ir vivendo, equivalendo por conseguinte, esse consumo ainda que de bens de primeira necessidade, ao pagamento permanente de IVA.

Trata-se, portanto, de um imposto com uma base de incidência muito ampla, que compreende, desde atos tão simples e essenciais à própria sobrevivência humana, como atos mais complexos.

II - PARTE

INTRODUÇÃO

Esta segunda parte, visa um sentido mais profundo e com uma especificidade muito própria – legislativa e prática -, o tema do presente trabalho de investigação, consubstanciado no:

“IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTES DAS DIFERENTES TAXAS E LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO – IVA. CASO ESPECÍFICO BRAGANÇA - ZAMORA”.

Caraterizou-se de uma forma sucinta o nível do tecido empresarial e não só, da zona do distrito de Bragança e da província de Zamora as quais, curiosamente, se situam em zonas mais afastadas e desfavorecidas dos centros de decisão dos respetivos países.

Em termos de trabalho de campo, procedemos a contactos com responsáveis de pequenas e grandes empresas espanholas e portuguesas, consubstanciadas na obtenção dos possíveis elementos concretos e factuais, que pudessem sustentar os objetivos do presente estudo, com vista a aferir do impacto em termos financeiros e estruturais das empresas, da deslocalização do fluxo de negócios, desemprego e até cessação de atividades comerciais e industriais e, em contrapartida, das vantagens obtidas pelos operadores económicos espanhóis da zona de fronteira com o aumento habitual das vendas de produtos com especificidade própria, efetuadas a um determinado “público-alvo” da população do distrito de Bragança.

Procedemos ainda, à recolha “in loco” dos preços de um número significativo de produtos, rigorosamente iguais quer em termos da mesma marca, conteúdo e volume dos mesmos, que se encontravam disponíveis para venda direta ao público consumidor, em duas grandes superfícies, denominadas de “hiper mercados”, das cidades de Bragança (Pingo Doce) e Zamora (Eroski), com vista a elaborar um estudo concreto e real com base num “cabaz” de um determinado número de produtos, tais como:

- Produtos alimentares de primeira necessidade;
- vestuário e calçado;
- produtos de higiene pessoal em geral;
- bebidas não alcoólicas;
- combustíveis – gasolina e gásóleo;
- gás butano em garrafa; e
- gás propano em garrafa, entre outros.

A escolha deste tipo de produtos, teve por base comum, a diferença reconhecida e constatada, nalguns casos substancial, dos preços praticados ao consumidor final, proveniente fundamentalmente das diferentes taxas e listas de produtos do IVA, praticadas em Portugal e em Espanha, dois países confinantes e, que simultaneamente, integram de pleno direito a União Europeia, e ainda, por obrigatoriedade Comunitária, utilizam o mesmo sistema de tributação indireta, ou seja, o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Como trabalho de campo mais intenso e que refutamos de fundamental importância para alicerçar as conclusões finais e respetivas propostas, procedemos a cento e três inquéritos pessoais, inerentes às respetivas deslocações das famílias portuguesas a Espanha, concretamente às localidades de Alcañices e Zamora, com o objetivo específico de fazerem as suas aquisições dos mais diversos produtos para consumo pessoal.

Como suporte técnico à elaboração do inquérito de técnica de amostragem aleatória, foram percorridos os “passos” para a conceção de um inquérito pessoal,

nomeadamente os objetivos, relevância e número mínimo de inquiridos, de forma a tornar-se simples e de resposta rápida.

Assim, tiveram-se em consideração as seguintes variáveis:

- Condições de aplicação;
- O que se pretendia saber;
- Definição da população-alvo, e
- Como perguntar.

Pretendeu-se através das questões colocadas no inquérito, apurar “in loco”, a frequência com que os transmontanos das diversas localidades transfronteiras da região de Bragança, se deslocam às localidades da fronteira de Espanha para fazer as suas compras de produtos.

Verificar ainda o perfil do consumo dos portugueses transmontanos, as respetivas profissões, a capacidade económico-financeira das famílias e ainda qual o motivo ou motivos que os leva a deslocar à vizinha Espanha.

Por fim, apurar junto dos inquiridos, o montante aproximado de compras em termos mensais e a poupança que julgam obter em euros.

Estruturalmente, em termos globais, o trabalho levado a efeito consistiu, na sua essência, em tentar provar que as divergentes taxas e listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, adotadas em Portugal e Espanha, provocam, especificamente, na região transfronteiriça de Bragança-Zamora e, consequentemente em todas as regiões com as mesmas características, de todos os países integrantes da União Europeia, distorções alarmantes em termos financeiros e económicos para as empresas, provocando como é óbvio, perturbações de mercado, conducentes a concorrência desleal num imposto de cariz neutral e de adoção obrigatória em todos Estados-membros.

Nunca será demais relembrar, que a introdução física na União Europeia e a consequente adoção plena do euro como moeda única desde o ano de 2002 originou a substituição das moedas nacionais na maioria dos países aderentes.

Em 1 de janeiro de 2002 e depois de uma década de preparativos, o EURO foi introduzido em 12 países: Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, Finlândia, França, Grécia, Países Baixos, Irlanda, Itália, Luxemburgo e Portugal.

Outros países se seguiram na adoção do “euro”, e em 2007 foi a vez da Eslovénia, seguindo-se o Chipre e Malta, no ano de 2008.

A Eslováquia fez a adoção em 2009, a Estónia em 2011 e a Letónia diferiu a adoção do “euro” para o ano de 2014.

Houve, no entanto, dez Estados-membros que não adotaram o euro: Bulgária, Croácia, Dinamarca, Hungria, Lituânia, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia e Suécia.

No dia 1 de janeiro de 2015 a Lituânia passou a integrar a área do “euro”.

Trouxemos à colação, esta temática da adoção física da “MOEDA EURO” no seio da maioria dos países da União Europeia porque, sendo um facto indesmentível que o euro comprovadamente tem muitas e reconhecidasw virtualidades, acabou também por gerar, para além de outros, que julgamos serem indiretamente relevantes para o tema do trabalho, um “inconveniente”, em nossa opinião extremamente importante e positivo por estranho que pareça, consubstanciado no nível de transparência dos preços finais dos bens, produtos e serviços, sem precedentes no conjunto do mercado único.

Isto porque, a comparação que o público consumidor faz, para além de outros fatores intervenientes no processo, desses mesmos preços, é direta e de fácil apreensão no momento da visualização dos preços aquando das respetivas “compras” (tudo está marcado em euros), tornando-se desnecessária a sempre incómoda aplicação dos fatores de conversão das moedas dos países em causa, para obter o preço final na

moeda do seu próprio país, dos produtos, bens ou serviços que no momento se pretendem adquirir.

É essa comparação, por parte dos consumidores dos Estados-membros, visual e direta, do preço final em euros, que facilmente se constata e que, quanto a nós, colocou a “nu” nos preços finais dos mesmos produtos e serviços, com características rigorosamente iguais, ou seja com a mesma “marca”, que se verificam distorções de preços de país para país que, certamente serão causadas por diversas componentes, mas que em nossa opinião, a falta de harmonização das taxas e listas do Imposto sobre o Valor Acrescentado terá um peso bastante relevante, tendo em consideração a “*decalage*” das taxas existentes para além da constituição divergente das listas de produtos e serviços nos diversos países.

Logo, é imperiosa uma maior coordenação das taxas do imposto e das listas de produtos e serviços em todos os Estados-membros, no sentido de se caminhar rapidamente para a respetiva harmonização plena nesta área específica da fiscalidade indireta, de forma a eliminar definitivamente as potenciais e efetivas distorções de concorrências indesejáveis, baseadas não só nos diferenciais de taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, mas também na quantidade dessas mesmas taxas de imposto que os Estados-membros um pouco aleatoriamente implementam e determinam unilateralmente nos seus países.

II.1 AS RELAÇÕES DE BRAGANÇA COM ESPANHA NO INÍCIO DO SÉCULO XX

Nos primórdios do século XX, Portugal e Espanha, países vizinhos e peninsulares, viviam totalmente do “costas voltadas”. Curiosamente a zona de fronteira entre os dois países era vista como obstáculo a quaisquer veleidades em termos de potencial relacionamento, ignorando as autoridades, pelo menos em termos oficiais, que dos dois lados da fronteira existia uma cultura comum, alicerçada numa panóplia de valores intrínsecos aos respetivos habitantes de Portugal e Espanha.

Esta insólita situação não passava despercebida a ninguém, e muito menos a Miguel de Unamuno⁸⁸, figura incontornável da cultura Espanhola em geral e Salamantina em particular, grande conhecedor das relações transfronteiriças dos dois países vizinhos por força das deambulações que fez por terras portuguesas que descreveu em várias obras, tendo referido a partir de Salamanca, no ano de 1907:

“...mesmo sendo os dois países vizinhos isolados os dois, de certo modo, do resto da Europa, não sei que absurdo destino nos tem mantido separados no aspeto espiritual. Em Madrid, é mais fácil encontrar um livro em inglês, alemão ou italiano que português, e em Portugal, na Faculdade de Medicina servem de texto de Histologia obras do nosso Ramón y Cajal, mas...em francês”.⁸⁹

E face à questão, perfeitamente lógica, no sentido de saber o que estaria subjacente a tão estranho comportamento e tão grande afastamento, o consagrado Miguel de Unamuno avançava com a resposta explicando que tal se devia:

⁸⁸ Vulto da cultura espanhola – Foi ensaísta, romancista, dramaturgo, poeta e filósofo. Em 1891 obteve a cátedra de Grego na Universidade de Salamanca, tendo em 1900, com apenas 36 anos sido nomeado Reitor da mesma Universida.

⁸⁹ “Por terras de Portugal e de Espanha”, Lisboa. Assírio & Alvin.

“...à petulância soberba espanhola, por uma parte, e à supiscácia cheia de suscetibilidade dos portugueses, por outra parte. O espanhol, sobretudo o castelhano, é desdenhoso e arrogante, e o português, tal como o galego, é receoso e suscetível. Aqui desdenha-se Portugal e tomam-no como alvo de chacotas e troças, sem o conhecer, e em Portugal até há quem imagine que aqui se sonha conquistá-los”⁹⁰

Das oito fronteiras que limitam (ou limitavam) o território espanhol, a terrestre entre Portugal e Espanha é a mais antiga, reconhecida como tal desde o tratado de Alcanizes de 1927.

É sempre importante ter presente que qualquer fronteira é simultaneamente limite de contacto, fecho mas também mediação, linha separadora e lugar de encontro, algo que distingue mas também aproxima.

Logo, não há razões objetivas para serem lugares de separação e muito menos provocarem “o voltar e viver de costas” entre povos fronteiriços.

Numa perspetiva regional, a atitude comportamental dos habitantes portugueses e espanhóis relativamente à fronteira Bragança/Zamora, foi sempre de uma imagem negativa, associada à ideia de barreira, de contrabando e seu confisco por parte das autoridades, de formalidades burocráticas, entre outras. Como muito bem escreve Carminda Cavaco⁹¹,

“Fronteira implica descontinuidade política, administrativa, jurídica, ideológica e económica, forças disjuntivas, dificuldades de circulação, desequilíbrios e aberrações na ocupação e no ordenamento do espaço”

A fronteira Bragança/Zamora, durante muitos séculos, delimitou o conteúdo de Portugal e Espanha, originando na respetiva vizinhança uma diversidade de fenómenos políticos, económicos, sociais e culturais.

⁹⁰ “Por terras de Portugal e de Espanha” Lisboa. Assírio & Alvin.

⁹¹ Cavaco, Carminda (1997) “Fronteira Portugal-Espanha e Individualidade Territorial” in Finisterra, Lisboa: Centro de Estudos Geográficos, XXXII, n.º 63. Pp.159-166.

Não obstante a linha limitadora da fronteira ser mais nítida para os que mais afastados estavam, para os que se situavam mais perto essa linha era “imaginária”, habituados que estavam a explorar as potencialidades lucrativas, enganando os representantes da autoridade de ambos os países – Guarda-fiscal portuguesa e Crabineros espanhóis.

Com a adesão simultânea, no ano de 1986, de Portugal e Espanha à então Comunidade Económica Europeia e, mais tarde, com a abertura das fronteiras em 1992, tudo mudou relativamente à carga negativa que estava enraizada desde muitos tempos atrás.

Não obstante não se ter constatado um aumento de riqueza produzida, nem um surto de grande dinamismo, houve uma mudança consubstanciada no movimento aberto entre os povos, passando a ser um sítio estratégico e de passagem.

II.2 AS RELAÇÕES DE PROXIMIDADE ENTRE AS LOCALIDADES DE BRAGANÇA E ZAMORA

Ao falarmos das relações de proximidade, ressaltam-se naturalmente a mais evidente e conhecida por parte dos habitantes dos dois lados da fronteira – O Contrabando.

Tratava-se ao tempo, de uma atividade marginal e clandestina que no decurso dos tempos constituiu fator relevante no sentido de minimizar os poucos recursos oriundos da agricultura de subsistência.

Os produtos como café, bacalhau, calçado, bebidas entre outros, mas ainda o gado bovino e caprino, transitavam entre os dois lados, aproveitando os montes ou espaços mais recônditos e inacessíveis, pela “calada da noite”, enganando as autoridades quer de Espanha quer de Portugal.

Este “intercâmbio”, de produtos contrabandeava-se conforme a procura que aparecia e da oferta que era possível proporcionar.

Nem sempre era possível manter uma regularidade de “contrabando” dos produtos já referidos, no entanto o produto “bandeira” era o café que se manteve ao longo de décadas com regularidade de oferta e procura.

O café era proveniente das ex-colónias portuguesas, muito apreciado pelos espanhóis que o consideravam melhor, para além do preço ser bastante inferior ao praticado em Espanha.

Não obstante contrabandear-se em todas as aldeias raianas de Portugal/Espanha, conforme as características orográficas existentes e a capacidade de compra dos seus habitantes, referimos com particular ênfase a aldeia emblemática de Rio de Onor (portuguesa) e Rihonor (espanhola) denominadas de aldeia comunitária⁹², que pela sua situação particular e única no concelho de Bragança e Região de Zamora, o contrabando era praticado a dois níveis:

- Os residentes, sempre que possível, compravam a mercadoria aos comerciantes locais e vendiam-na em Espanha, acrescida de lucro com vista a aumentar os seus parques rendimentos;
- Como muitos lameiros e terras agrícolas se situavam num e no outro lado da “raia” (termo utilizado para definir a linha divisória entre os dois países constituída por uma simples corrente de ferro) e pertenciam a portugueses e espanhóis, circulando de um lado para o outro com relativa facilidade, era possível o contrabando de gado bovino e ovino, ludibriando os guardas-fiscais portugueses e os carabineiros espanhóis, pela impossibilidade de intrevir, já que os animais pastavam quer em Espanha quer em Portugal e, consequentemente não seria possível às autoridades provarem a pertença dos animais.

Obviamente que o contrabando era uma atividade envolta em constante perigo, já que, na eventualidade de serem “apanhados” para além de perderem as mercadorias, poderiam ainda ser detidas para serem presentes a tribunal, constituindo estas infrações em potenciais crimes.

No limite também corriam perigo de vida ao tentarem fugir das autoridades.

⁹² Hoje aldeia com elevada atração turística face à sua especificidade de interligação dos dois povos vizinhos.

Este “*modus vivendi*” de contrabandear produtos inter-fronteiras, prolongou a sua atividade até ao ano de 1992, data em que o Acordo de Schengen entrou em vigor, instituindo a livre circulação de pessoas e bens originando o corte pela própria população residente, da “corrente de ferro” que separava as duas aldeias.

II.3 CARACTERIZAÇÃO DO TECIDO SÓCIO-ECONÓMICO DA ZONA DE BRAGANÇA.

Bragança é um distrito do nordeste de Portugal pertencente à província de Trás-os-Montes e Alto Douro.

Limita a norte e a leste com a Espanha – províncias Ourense, Zamora e Salamanca -, a sul com o distrito da Guarda e com o de Viseu e a oeste com o distrito de Vila Real. O distrito agrega doze concelhos, e a sua área é de 6 608 Km², assumindo assim o quinto maior distrito português, com uma população fixa de 139 344 habitantes.⁹³

Estrutura da zona transfronteiriça em termos de área e habitantes:⁹⁴

QUADRO II

CONCELHOS	ÁREA EM KM2	HABITANTES
BRAGANÇA	1 173,6	34.375
FREIXO DE ESPADA À CINTA	244,49	3.834
MIRANDA DO DOURO	488,36	7.295
MOGADOURO	757,98	10.289
VIMIOSO	481,41	4.857
VINHAIS	694,68	9.388

⁹³ - Portal do Instituto Nacional de Estatística-INE. 2016

⁹⁴ - Mapa de responsabilidade prdo autor.

São seis os concelhos que confinam diretamente com Espanha, integrando uma população total de 70.077, praticamente 50% do total dos habitantes do distrito.

A região de Bragança enquadra-se na classificação de “interioridade” revestindo um conceito mais profundo dessa qualificação toda a zona transfronteiriça, isto porque, a interioridade é um problema transversal de cultura centralista baseada em atitudes assumidas de isolamento do centro para com a periferia, do litoral para com o interior.

Os problemas da interioridade têm que ser compreendidos e integrados nas decisões políticas, no sentido de anular as situações de injustiça social e económica que afetam as pessoas e a atividade das empresas no interior de Portugal.

O interior do país, não pode nem deve ser considerado um problema, mas sim uma oportunidade, sendo imperiosa a mudança de estratégia política e fiscal, considerando o território fronteiriço como espaço de interface com com o único país vizinho.

Na sequência desta estratégia há para com as regiões do interior fronteiriço, o imperioso dever de soberania, relacionado com o território e as pessoas aí residentes, que exigem solidariedade recíproca, em que pesam determinados fatores específicos, tais como:

- valores de identidade e cultura;
- exigência de dignidade e de equidade;
- de coesão; e
- de competitividade.

Neste sentido e entre outras medidas era necessário e de elementar justiça, adotar uma discriminação positiva perconizando-se uma redução forte da fiscalidade, com especial relevância do Imposto sobre o Valor Acrescentado e simultaneamente taxas bonificadas para as empresas no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Coletivas e também na esfera do cidadão comum através do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares.

Em termos gerais, a região no seu conjunto, é constituída por uma área em que o setor agrário tem um importante peso na economia regional.

As principais indústrias têm uma procura débil e um peso em termos relativos bastante diminuto, e no que concerne aos serviços podemos classificá-los como serviços tradicionais.

Toda esta estrutura, de uma região localizada no extremo norte do país, um pouco “abandonada” pelo poder central, sem recursos naturais próprios capazes de a fazerem crescer para níveis comparáveis com as demais regiões de Portugal, gera como facilmente se constata pouco valor acrescentado, ou seja, pouca riqueza, tornando-a uma das regiões mais pobres.

Adicionando o problema demográfico, consubstanciado na baixa densidade populacional, envelhecimento e despovoamento, estamos perante fatores que fortemente condicionam a existência de um modelo económico que possa ser considerado dinâmico.

Na estrutura do tecido produtivo da zona que delimita Bragança, destaca-se o sector terciário – comércio e serviços -, representando cerca de 60% das empresas sediadas no distrito.

No entanto, o sector primário continua a ser maioritário em relação ao sector secundário, apresentando um peso na estrutura do tecido empresarial muito superior ao peso que tem no tecido empresarial de Portugal.

Em Bragança cerca de 16% da população exerce uma atividade no setor secundário, contrastando com os 60% de emprego no setor de serviços, principalmente no seu subsector de serviços de natureza social, o que revela a dificuldade do concelho de Bragança em atrair investimento não só na área industrial, mas também na área dos

serviços de apoio às empresas, uma vez que existe uma elevada terciarização, especialmente em serviços de natureza social, em muito, explicada pela concentração de serviços públicos, característicos de uma capital de distrito situada no interior norte do País.

Em termos de emprego, o seu crescimento foi impulsionado maioritariamente pelo setor terciário, principalmente pelo comércio, restauração e hotelaria, seguido da construção civil, que é a segunda principal atividade em termos empregadores, e que, em termos absolutos, gerou um maior número de postos de trabalho diretos e indiretos, estando atualmente a atravessar uma crise setorial, generaliza a praticamente todo o país.

II.4 COOPERAÇÃO TRANSFRONTEIRIÇA – BRAGANÇA ZAMORA

A fronteira luso-espanhola, com mais de 1234Km de extensão, é a mais antiga e mais extensa da União Europeia, integra 17 NUT(s) III (Nomenclatura das Unidades Territoriais) que representam 23,5% do espaço ibérico e 10% da população dos dois estados.

MAPA II – FRONTEIRA PORTUGAL-ESPANHA⁹⁵



NUT(s) III – Áreas Fronteiriças, ZASNET-AECT.

⁹⁵ Zasnet-Aect.

No caso específico que estamos a tratar e não obstante o distrito de Bragança e o município de Zamora serem zonas transfronteiriças, a cooperação entre empresas, instituições e organismos é relativamente reduzida, isto porque:

- Ambas as regiões se caracterizam por uma densidade populacional reduzida, bem como por uma base económica débil;
- Fraca diversificação das atividades de serviços e reduzida dimensão dos estabelecimentos;
- Fragilidade do tecido empresarial comercial, predominando a iniciativa familiar;
- Empresas de pequena dimensão com baixa produtividade e competitividade;
- Pouco dinamismo ao nível do “*marketing*” – carência de apoio técnico, financeiro e de estruturas de comercialização: e
- Cooperação pouco existente.

Entendemos que a cooperação fronteiriça deve ter dimensão territorial efetiva, em domínios como:

- Partilha de redes de serviços públicos;
- Gestão partilhada dos ecossistemas naturais fronteiriços;
- Gestão conjunta das bacias hidrográficas;
- Valorização conjunta do património cultural;
- Incrementados transportes públicos nas zonas de fronteira;

- Articulação de medidas de proteção e segurança;
- Criação de redes de cooperação científica e tecnológica entre as cidades fronteiriças;
- Aquisição de dimensão à escala das políticas regionais e europeias.

MAPA III – FRONTEIRA BRAGANÇA-ZAMORA⁹⁶



NUT(S)III–Área de Intervenção ZASNET-AECT.

⁹⁶ Zasnet-Aect.

II.5 MERCADO DE EMPREGO DA ZONA TRANSFRONTEIRIÇA DE BRAGANÇA – ESTATÍSTICAS.^{97 / 98}

A zona transfronteiriça abrange seis concelhos do distrito de Bragança, fazendo parte dessa mesma zona a capital do distrito – Bragança, e ainda os concelhos de Freixo de Espada à Cinta; Miranda do Douro; Mogadouro; Vimioso e Vinhais.

Vamos extrair dos quadros nacionais do Instituto de Emprego e Formação Profissional, o número de desempregados inscritos nos respetivos Centros de Emprego, nos anos de 2006, 2010 e 2015.

DEZEMBRO DE 2006

QUADRO III

CONCELHOS TRANSFRONTEIRIÇOS	HOMENS	MULHERES	TOTAL	PROCURA DE NOVO EMPREGO
BRAGANÇA	500	793	1301	1103
FREIXO DE ESPADA À CINTA	31	124	155	128
MIRANDA DO DOURO	61	94	140	155
MOGADOURO	88	189	277	235
VIMIOSO	38	63	101	94
VINHAIS	177	208	385	334

⁹⁷ Fonte: IEFPP Mercado de emprego: concelhos estatísticas mensais. Gabinete de Estudos e Avaliação (www.ifp.pt)

⁹⁸ Mapas da responsabilidade do autor do relatório.

DEZEMBRO DE 2010

QUADRO IV

CONCELHOS TRANSFRONTEIRIÇOS	HOMENS	MULHERES	TOTAL	PROCURA DE NOVO EMPREGO
BRAGANÇA	549	835	1384	1136
FREIXO DE ESPADA À CINTA	46	172	218	170
MIRANDA DO DOURO	49	94	143	111
MOGADOURO	108	248	356	308
VIMIOSO	59	93	152	124
VINHAIS	144	200	344	287

DEZEMBRO DE 2015

QUADRO V

CONCELHOS TRANFRONTEIRIÇOS	HOMENS	MULHERES	TOTAL	PROCURA DE NOVO EMPREGO
BRAGANÇA	771	828	1599	1372
FREIXO DE ESPADA À CINTA	92	122	214	168

CONCELHOS TRANFRONTEIRIÇOS	HOMENS	MULHERES	TOTAL	PROCURA DE NOVO EMPREGO
MIRANDA DO DOURO	128	124	252	209
MOGADOURO	209	272	483	481
VIMIOSO	94	107	201	172
VINHAIS	196	209	405	401

Estes quadros refletem os desempregados inscritos oficialmente, querendo com isto dizer-se que para lá destes números, mais desempregados havia mas que optam por não estar inscritos.

Sem que se pretenda fazer uma ligação direta com o número de desempregos na zona transfronteiriça com a problemática das taxas do IVA, dado que outros fatores bem mais pesados contribuem para os números apresentados, estamos cientes que a diminuição de volume de negócios das empresas portuguesas situadas junto à fronteira, o seu encerramento e consequente despedimento de empregados, algum peso poderá ter.

Vejamos:

Desde o ano de 2006 a 2010, o número de pessoas à procura de novo emprego, ou seja, que em princípio perderam o primeiro ou segundo emprego, subiu de 2049 para 2136, ou seja, em sete anos poder-se-ão ter perdido 87 empregos, o que se traduz em termos percentuais, num aumento de pessoas à procura de novo emprego em 4,25%.

Já no que diz respeito ao total de desempregados inscritos e no período 2010/2015, o número subiu de 2136 para 2370, verificando-se o acréscimo de 234 desempregados,

traduzível em uma percentagem de 10,96% o aumento de inscrições na procura de primeiro e segundos empregos, que representa um acréscimo que se pode classificar de exponencial comparativamente com os elementos do período anterior, e face ao total de empregados da região.

Temos portanto, um aumento substancial de inscrições nos centros de emprego, isto em relação à taxa de emprego nacional.

II.6 A EVOLUÇÃO AO LONGO DOS TEMPOS DAS TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NOS ESTADOS-MEMBROS

Como amplamente já se referiu, aquando da implementação plena do Imposto sobre o Valor Acrescentado nos Estados-membros foram previamente estabelecidas “balisas” às diversas taxas a praticar (reduzidas, intermédias e normal) ou seja, há limites mínimos e máximos onde todos os países devem estabilizar as taxas de imposto, fixando as que pretendem adotar.

Em termos práticos há um determinado número de países que tem demonstrado que esta obrigatoriedade não passa de pura “retórica” ou seja, tem desrespeitado as normas estatuídas, como fica inequivocamente demonstrado através dos mapas elaborados pelo estudo recente levado a efeito pela Comissão Europeia em setembro do ano de 2015. (Taxud c.1 (2015)-EN).

O que se torna mais estranho, é que não se vislumbram quaisquer sanções ou até mesmo simples chamadas de atenção para a falta de cumprimento das regras estabelecidas pelos próprios Estados-membros, já que, não se conhecem medidas derogatórias, ou até argumentações de excecionalidade, que permitam esta falta de cumprimento.

QUADRO VI⁹⁹

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Belgium				
1/01/1971	6	18	25	14
1/01/1978	6	16	25	-
1/12/1980	6	16	25 25+5	-
1/07/1981	6	17	25 25+5	-
1/09/1981	6	17	25 25+8	-
1/03/1982	1 6	17	25 25+8	-
1/01/1983	1 6	19	25 25+8	17
1/04/1992	1 6 12	19,5	-	-
1/01/1994	1 6 12	20,5	-	12
1/01/1996	1 6 12	21	-	12
1/01/2000	6 12	21	-	12
Bulgaria				
1/04/1994	-	18	-	-
1/07/1996	-	22	-	-
1/01/1999	-	20	-	-
1/01/2007	7	20	-	-
1/04/2011	9	20	-	-
Czech Republic				
1/01/1993	5	23	-	-
1/01/1995	5	22	-	-
1/05/2004	5	19	-	-
1/01/2008	9	19	-	-
1/01/2010	10	20	-	-
1/01/2012	14	20	-	-
1/01/2013	15	21	-	-
1/01/2015	10/15	21	-	-
Denmark				
3/07/1967	-	10	-	-
1/04/1968	-	12,5	-	-
29/06/1970	-	15	-	-
29/09/1975	9,25	15	-	-
1/03/1976	-	15	-	-
3/10/1977	-	18	-	-
1/10/1978	-	20,25	-	-
30/06/1980	-	22	-	-
1/01/1992	-	25	-	-
Germany				
1/01/1968	5	10	-	-
1/07/1968	5	11	-	-
1/01/1978	6	12	-	-
1/07/1979	6,5	13	-	-
1/07/1983	7	14	-	-
1/01/1993	7	15	-	-
1/04/1998	7	16	-	-
1/01/2007	7	19	-	-
Estonia				
1991	-	10	-	-
1993-...	-	18	-	-
2000-2008	5	18	-	-
1/01/2009	9	18	-	-
1/07/2009	9	20	-	-

⁹⁹ European Commission – Taxud.c.1 (2015) – EN.

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Greece				
1/01/1987	3 6	18	36	-
1/01/1988	3 6	16	36	-
28/04/1990	4 8	18	36	-
8/08/1992	4 8	18	-	-
1/04/2005	4,5 9	19	-	-
15/03/2010	5 10	21	-	-
1/07/2010	5,5 11	23	-	-
1/01/2011	6,5 13	23	-	-
20/07/2015	6 13	23	-	-
Spain				
1/01/1986	6	12	33	-
1/01/1992	6	13	28	-
1/08/1992	6	15	28	-
1/01/1993	3 6	15	-	-
1/01/1995	4 7	16	-	-
1/07/2010	4 8	18	-	-
1/09/2012	4 10	21	-	-
France				
1/01/1968 (1)	6	16,66	20	13
1/12/1968 (1)	7	19	25	15
1/01/1970	7,5	23	33,33	17,6
1/01/1973	7	20	33,33	17,6
1/01/1977	7	17,6	33,33	-
1/07/1982 (2)	4 5,5 7	18,6	33,33	-
1/01/1986	4 5,5 7	18,6	33,33	-
1/07/1986	2,1 4 5,5 7 13	18,6	33,33	-
17/09/1987	2,1 4 5,5 7 13	18,6	33,33	28
1/12/1988	2,1 4 5,5 7 13	18,6	28	-
1/01/1989	2,1 5,5 13	18,6	28	-
8/09/1989	2,1 5,5 13	18,6	25 28	-
1/01/1990	2,1 5,5 13	18,6	25	-
13/09/1990	2,1 5,5 13	18,6	22	-
29/07/1991	2,1 5,5	18,6	22	-
1/01/1993	2,1 5,5	18,6	-	-
1/08/1995	2,1 5,5	20,6	-	-
1/04/2000	2,1 5,5	19,6	-	-
1/01/2012	2,1 5,5 7	19,6	-	-
1/01/2014	2,1 5,5 10	20	-	-
(1) Up to 1.1.1970, the VAT rates were applicable to a price inclusive of VAT itself. As from 1.1.1970, the VAT rates apply to prices net of tax.				
(2) 4% rate 1.7.1982 to 1.1.1986 was provisional.				
Croatia				
1/08/1998	-	22	-	-
1/11/1999	0	22	-	-
1/01/2006	0 10	22	-	-
1/08/2009	0 10	23	-	-
1/03/2012	0 10	25	-	-
1/01/2013	5 10	25	-	-
1/01/2014	5 13	25	-	-
Ireland				
1/11/1972	1 5,26 11.11	16,37	30,26	-
3/09/1973	1 6,75 11.11	19,5	36,75	-
1/03/1976	10	20	35 40	-
1/03/1979	1 10	20	-	-
1/05/1980	1 10	25	-	-
1/09/1981	1,5 15	25	-	-
1/05/1982	1,8 18	30	-	-
1/03/1983	2,3 23	35	-	-

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
1/05/1983	2,3 5 18	23 35	-	-
1/07/1983	2 5 18	23 35	-	-
1/05/1984	2 5 8 18	23 35	-	-
1/03/1985	2,2 10	23	-	-
1/03/1986	2,4 10	25	-	-
1/05/1987	1,7 10	25	-	-
1/03/1988	1,4 5 10	25	-	-
1/03/1989	2 5 10	25	-	-
1/03/1990	2,3 10	23	-	-
1/03/1991	2,3 10 12,5	21	-	12,5
1/03/1992	2,7 10 12,5 16	21	-	16
1/03/1993	2,5 12,5	21	-	12,5
1/01/1996	2,8 12,5	21	-	12,5
1/03/1997	3,3 12,5	21	-	12,5
1/03/1998	3,6 12,5	21	-	12,5
1/03/1999	4 12,5	21	-	12,5
1/03/2000	4,2 12,5	21	-	12,5
1/01/2001	4,3 12,5	20	-	12,5
1/03/2002	4,3 12,5	21	-	12,5
1/01/2003	4,3 13,5	21	-	13,5
1/01/2004	4,4 13,5	21	-	13,5
1/01/2005	4,8 13,5	21	-	13,5
1/12/2008	4,8 13,5	21,5	-	13,5
1/01/2010	4,8 13,5	21	-	13,5
1/07/2011	4,8 9 13,5	21	-	13,5
1/01/2012	4,8 9 13,5	23	-	13,5
Italy				
1/01/1973	6	12	18	-
1/01/1975	6	12	30	18
18/03/1976	6	12	30	18
10/05/1976	6 9	12	30	18
23/12/1976	1 3 6 9	12	30	18
8/02/1977	1 3 6 9 12	14	35	18
3/07/1980	2 8	15	35	18
1/11/1980	1 2 3 6 9 12	14	35	15 18
1/01/1981	2 8	15	35	18
5/08/1982	2 8 10 15	18	38	20
19/04/1984	2 8 10 15	18	30 38	20
20/12/1984	2 9	18	30	-
1/08/1988	2 9	19	38	-
1/01/1989	4 9	19	38	-
13/05/1991	4 9 12	19	38	-
1/01/1993	4 9	19	-	12
1/01/1994	4 9	19	-	13
24/02/1995	4 10	19	-	16
1/10/1997	4 10	20	-	-
17/09/2011	4 10	21	-	-
1/10/2013	4 10	22	-	-
Cyprus				
1/07/1992	-	5	-	-
1/10/1993	-	8	-	-
1/07/2000	5	10	-	-
1/07/2002	5	13	-	-
1/01/2003	5	15	-	-
1/08/2005	5 8	15	-	-
1/03/2012	5 8	17	-	-
14/01/2013	5 8	18	-	-
13/01/2014	5 9	19	-	-

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Latvia				
1/05/1995	-	18	-	-
1/01/2003	9	18	-	-
1/05/2004	5	18	-	-
1/01/2009	10	21	-	-
1/01/2011	12	22	-	-
1/07/2012	12	21	-	-
Lithuania				
1/05/1994	-	18	-	-
1/08/1994	9	18	-	-
1/01/1997	-	18	-	-
1/05/2000	5	18	-	-
1/01/2001	5 9	18	-	-
1/01/2009	5 9	19	-	-
1/09/2009	5 9	21	-	-
Luxembourg				
1/01/1970	4	8	-	-
1/01/1971	2 5	10	-	-
1/07/1983	3 6	12	-	-
1/01/1992	3 6	15	-	-
1/01/1993	3 6	15	-	12
1/01/2015	3 8	17	-	14
Hungary				
1/01/1988	0 15	25	-	-
1/01/1993	0 6	25	-	-
1/08/1993	10	25	-	-
1/01/1995	0 12	25	-	-
1/01/2004	5 15	25	-	-
1/01/2006	5 15	20	-	-
1/09/2006	5	20	-	-
1/07/2009	5 18	25	-	-
1/01/2012	5 18	27	-	-
Malta				
1/01/1995	5	15	-	-
1/01/1999	5	15	-	-
1/01/2004	5	18	-	-
1/01/2011	5 7	18	-	-
Netherlands				
1/01/1969	4	12	-	-
1/01/1971	4	14	-	-
1/01/1973	4	16	-	-
1/01/1976	4	18	-	-
1/01/1984	5	19	-	-
1/10/1986	6	20	-	-
1/01/1989	6	18,5	-	-
1/10/1992	6	17,5	-	-
1/01/2001	6	19	-	-
1/10/2012	6	21	-	-
Austria				
1/01/1973	8	16	-	-
1/01/1976	8	18	-	-
1/01/1978	8	18	30	30
1/01/1981	13 8	18	30	30
1/01/1984	10	20	32	32
1/01/1992	10	20	-	-
1/01/1995	10	20	-	12

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Poland				
05/07/1993	7	22	-	-
4/09/2000	3 7	22	-	-
1/01/2011	5 8	23	-	-
Portugal				
1/01/1986	8	16	30	-
1/02/1988	8	17	30	-
24/03/1992 ⁽¹⁾	5	16	30	-
1/01/1995	5	17	-	-
1/07/1996	5 12	17	-	-
5/06/2002	5 12	19	-	12
1/07/2005	5 12	21	-	12
1/07/2008	5 12	20	-	12
1/07/2010	6 13	21	-	13
1/01/2011	6 13	23	-	13
(1) On 24 March 1992 Portugal abolished the zero rate. All goods and services previously zero-rated are now taxed at 6%.				
Romania				
1/07/1993	-	18	-	-
1/01/1995	9	18	-	-
1/02/1998	11	22	-	-
1/01/2000	-	19	-	-
1/01/2004	9	19	-	-
1/12/2008	5 9	19	-	-
1/07/2010	5 9	24	-	-
Slovenia				
1/07/1999	8	19	-	-
1/01/2002	8,5	20	-	-
1/07/2013	9,5	22	-	-
Slovak Republic				
1/01/1993	5	23	-	-
1/08/1993	6	25	-	-
1/01/1996	6	23	-	-
1/07/1999	10	23	-	-
1/01/2003	14	20	-	-
1/01/2004	-	19	-	-
1/01/2007	10	19	-	-
1/05/2010	6 10	19	-	-
01/01/2011	10	20	-	-
Finland				
1/06/1994	12 6 5	22	-	-
1/01/1995	17 12 6	22	-	-
1/01/1998	17 8	22	-	-
1/10/2009	12 8	22	-	-
1/07/2010	13 9	23	-	-
1/01/2013	14 10	24	-	-
Sweden				
1/01/1969	6,38 2,04	11,11	-	-
1/01/1971	9,89 3,09	17,65	-	-
1/06/1977	11,43 3,54	20,63	-	-
8/09/1980	12,87 3,95	23,46	-	-
16/11/1981	11,88 3,67	21,51	-	-
1/01/1983	12,87 3,95	23,46	-	-
1/07/1990	13,64 4,17	25	-	-
1/01/1992	18	25	-	-
1/01/1993	21	25	-	-
1/07/1993	21 12	25	-	-
1/01/1996	6 12	25	-	-

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
United Kingdom				
1/04/1973	-	10	-	-
29/07/1974	-	8	-	-
18/11/1974	-	8	25	-
12/04/1976	-	8	12,5	-
18/06/1979	-	15	-	-
1/04/1991	-	17,5	-	-
1/04/1994	-	17,5	-	8
1/01/1995	8	17,5	-	-
1/09/1997	5	17,5	-	-
1/12/2008	5	15	-	-
1/01/2010	5	17,5	-	-
4/01/2011	5	20	-	-

Numa breve análise constata-se que as mutações das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, que incidem sobre as transmissões de bens e prestações de serviços, têm sido efetuadas unilateralmente pelos Estados-membros, apresentando em nosso entender uma verdadeira “amálgama”, sem qualquer critério comum, mas apenas em função dos interesses próprios, nomeadamente a arrecadação de impostos, ainda que esses mesmos interesses possam causar distorções e prejuízos para terceiros.

Ressaltam casos como a Bulgária que só em 2007 é que praticou a taxa reduzida de 7%, para evoluir até aos atuais 9%.

A taxa normal começou em 18% para chegar aos 20% que hoje se verificam.

A República Checa iniciou com a taxa reduzida de 5% para atualmente manter duas taxas de 10% e 15%.

A taxa normal teve um progresso acentuado dos 10% aos 19%.

A Alemanha com uma taxa reduzida de 5%, rapidamente chegou aos 7%, tendo a taxa normal uma ascensão dos 10% aos atuais 19%.

A França com a taxa reduzida de 6% acabou por introduzir nove alterações ao longo dos anos, fixando-se atualmente em 2,1%, 5,5% e 10%.

A taxa normal fixada inicialmente em 16,66%, ascende agora a 20%.

A Itália começa na taxa reduzida em 6% para criar duas taxas de 4% e 10%.

No que concerne à taxa normal, evoluiu dos iniciais 12% para os atuais 22%.

A Inglaterra que só em 1995 adotou a taxa reduzida de 8%, acabou por proceder a uma redução para 5%.

A taxa normal que teve o seu início em 10%, para evoluir para os atuais 20%.

No entanto e porque o caso específico Bragança-Zamora, cerne da temática tratada no presente trabalho não poderia passar sem uma referência, porque também aqui, as divergências das taxas revelam-se acentuadas, levando-nos a analisar a situação nos dois países vizinhos:

Assim, em Portugal a taxa reduzida inicial de 8% desceu para os 5%, mantendo-se atualmente em 6%.

Foi no entanto criada uma taxa reduzida intermédia de 12%, que presentemente passou aos 13%.

No tocante à taxa normal que começou em 1986, nos 16%, foi evoluindo ao longo dos anos, até chegar aos atuais 23%.

Em Espanha, a taxa reduzida teve o seu início em 6%, desceu para 3% com a criação de uma taxa reduzida intermédia de 6%. Atualmente mantêm-se duas taxas, reduzida de 4% e intermédia de 10%.

Relativamente à taxa normal a evolução desde 1986 que foi de 12%, acabou por ser fixada presentemente em 21%.

Numa análise mais pormenorizada, constata-se que Portugal, desde 1 de Janeiro de 1986, data da adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado, procedeu a quatro alterações das taxas reduzidas e intermédia e a nove alterações da taxa normal até 31 de Dezembro de 2015.

Espanha também desde 1 de Janeiro de 1986, data coincidente com a de Portugal na adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado, teve cinco alterações nas taxas

reduzidas e intermédia e seis alterações na taxa normal também até 31 de Dezembro de 2015.

Em termos globais com uma transversalidade a todos os Estados-membros, parecem-nos que as mutações aleatoriamente introduzidas pelos países, consubstanciadas na desagregação por taxas e anos constantes dos quadros antecedentes são deveras elucidativos para se poderem extrair elementos com vista a uma análise factual da “selvejaria” reinante nos Estados-membros.

Não é fiscalmente suportável uma concorrência “feroz” entre os Estados-membros, que com a utilização da capacidade legislativa em termos de taxas e de listas de produtos, conduz a uma “*décalage*” cada vez mais acentuada, a uma distorção de concorrência efetiva e ainda a uma fuga e fraude fiscal incontável, provocando obviamente um afastamento cada vez mais progressivo dos países menos desenvolvidos.

Esta prática reiterada, não só na área fiscal, mas conjuntamente com outras que atualmente estão na ordem do dia, podem perigar a UNIÃO que inicialmente se pretendia.

Urge, portanto, uma harmonização plena do Imposto sobre o Valor Acrescentado em todos os Estados-membros, nomeadamente no que concerne a taxas do imposto e respetivas listas de produtos e serviços.

II.7 DISCREPÂNCIA NAS TAXAS DE IVA APLICADAS PELOS ESTADOS MEMBROS À MESMA FAMÍLIA DE PRODUTOS E SERVIÇOS

QUADRO VII¹⁰⁰

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Telecommunication services																												
Phone/ fax/ telex/etc.	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Pay TV/ cable TV	21	20	[ex] ¹⁵ 21	25	19	20	23	21	10	[ex] ¹⁶ 25	23	22	19	21	21	3 17	27	18	21	10	8 23	23	24 [ex] ¹⁷	22	20 [ex]	24	25	20
TV licence	[-]	20	[ex] ¹⁵ 21	25	[ex]	20	[ex]	21	2,1	N/A	[ex]	4	19	[-]	21	[ex]	27	[-]	[ex]	10	23	6	24	[ex] ¹⁸ 22	20 [ex]	10	[ex]	[ex]
Petroleum products																												
Petrol (unleaded)	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Diesel fuel	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	13 23	24	22	20	24	25	20
LPG	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	8	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20 5 ¹⁹
Heating oil	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	13,5 2	22	19	21	21	14	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	5
Lubricants	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Motor vehicles	21 6 ¹⁰ [m]	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22 4 ¹¹ [m]	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Passenger transport																												
Domestic transport:																												
Air	6	20	15 ¹² 21	[ex]	19	20	23	10	10	25	[ex]	10	N/A	12	21	3	27	0	21	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
Sea	6	20	N/A	[ex]	19 7 [-]	20	23	10	10	25	[ex]	10	9	12	21	N/A	N/A	0	6	N/A	8	6	24	9,5	N/A	10	6	0
Inland waterway	6	20	15 ¹² 21	[ex]	19 7	20	23	10	10	N/A	[ex]	10	N/A	12	21	3	27	N/A	6	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
Rail	6	20	15 ¹² 21	[ex]	19 7	20	23	10	10	25	[ex]	10 [ex]	N/A	12	21	3	27	N/A	6	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
Road	6	20	15 ¹² 21	[ex] 25	19 7	20	23	10	10	25	[ex]	10 [ex]	5 9 19	12	21	3	27	0 18	6	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0

¹⁰⁰ European Commission – Taxud.c.1 (2015) - EN

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Intra-community and international transport:																												
Air	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Sea	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	N/A	N/A	0	0	N/A	0	0	0	0	N/A	0	0	0
Inland waterway	6	0	0		7 0	0	23	10	10	N/A		0	N/A	0	0	0	0	N/A	6	0	8	0	0	N/A	0	0	0	
Rail	6	0	0	0	19 7	0	23	10	0	25	0	0	N/A	0	0	0	0	N/A	6	10	0	0	0	0	0	0	0	
Road	6	0	0	0	19 7	0	23	10	10 [ex]	25	0	0	0	0	0	0	0	N/A	6	10	8	0	0	9,5	0	0	0	
Hotels	6	9	15	25	7	9	6	10	10	13	9	10	9	21	21	3	18	7	6	10	8	6	24	9,5	20	10	12	20
Take away	6	20	15	25	7	20	23	10	10	13	9	10	5 ¹³	21	21	3	18 27	18	6	10 ¹⁴	8 23	23	24	22 9,5 ¹⁵	20	14	12	0 20 ¹⁶
Bars and cafés																												
Bars and cafés	21	20	21	25	19	20	23	10	10 ¹⁷	13 ¹⁸ 25	9 23	10	19	21	21	3	27	18	6	20	8 23	23	24	22	20	24	25	20
Night clubs	21	20	21	25	19	20	23	10	10 ¹⁷	13 ¹⁸ 25	23	22	19	21	21	3	27	18	6	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Alcoholic beverages	21	20	21	25	19	20	23	10	20	13 ¹⁸ 25	23	10	19	21	21	3	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Cut flowers and plants																												
Decorative use	6	20	15	25	7	20	13 23	21	10	25	13,5	10	19	21	21	8	27	18	6 21	10	8	6	24	9,5	20	24	25	20
Food production	6	20	15	25	7	20	23	10	5,5	25	0	10	5	21	21	3	27	18	6	10	5 8	6	24	9,5	20	14	25	0
Immovable property																												
Social Housing (category 10/ Annex III)	6 12	20	15	25	19	20	23	4 10	5,5 20	25	13,5	4 10	N/A	21	21	3 ¹⁸ 17	27	[ex]	21	20	8	[ex] 6	5	9,5	20	24	25 [ex]	20 0
Renovation and repairing (category 10a/ Annex III)	6 ¹⁹ 21	20	15	25	19	20	23	10 ²¹	5,5 10 ²² 20	25	13,5 ²³	10	5	21	21	3 ²³ 17	27	18	6 ²⁴ 21	20	8 23	6 23	24	9,5	20	24	25	20 5 ²⁵

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] =out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
<i>Building land</i>	[ex]	20	21	25	[ex]	20	[ex]	21	20	[ex] ²⁶	[ex] ²⁷ 13,5	22	[ex]	21	21	[ex]	27	[ex]	21	[ex]	23	[ex]	24	22	20 [ex] ²⁸	[ex]	[ex]	[ex] 20
<i>Supplies of new buildings</i>	21	20	21	25	[ex]	20	23	10 21	20	[ex] ²⁹	13,5 ²	4 ²⁹ 10 22	19	21 ³⁰	21	[ex]	27	[ex]	21	[ex] 20	8 23	[ex]	24	22 ³¹ 9,5 ³²	20	[ex]	[ex]	0 20
<i>Construction work on new buildings</i>	6 12 21	20	21	25	19	20	23	4 10	20	25	13,5 ²	4 ³⁰ 10	19	21	21	3 ³⁰ 17	27	18	21	20	8 23	6 23	24	22 ³² 9,5 ³³	20	24	25	20 0
<i>Travel agencies</i>	21 [m]	20 [m]	21 [m]	25 [m]	19 [m]	20 [m]	23 [m]	21 [m]	20 [m]	25 [m]	23 [m]	22 [m]	19 [m]	21 [m]	21 [m]	17 [m]	27 [m]	18 [m]	[ex]	20 [m]	23 [m]	23 [m]	24 [m]	22 [m]	20 [m] 0	24 [m]	25 [m]	20 [m] 0
Agricultural Inputs																												
<i>Pesticides and plant protection materials</i>	12 ³⁴ 21	20	21	25	19	20	23	10	10 20	25	23	22	5	21	21	17	27	18	21	20	8	6	24	9,5	20	24	25	20
<i>Fertilisers</i>	12 ³⁵ 21	20	21	25	19 ³⁵	20	23	10	10 20	25	0 ³⁶ 23	4 ³⁷	5	21	21	3 ³⁸	27	18	21	10 ³⁹ 20	8	6	24	9,5	20	24	25	20
<i>Treatment of waste and waste water</i>	21	20	15 21 ⁴⁰	25	[-] 19	20	23	10	10 20	25	[-] 13,5	10 22	5	21	21	3	27	18	21	10	8	23 6	24	9,5	20	24	25	20 0
<i>Collection of household waste, ...</i>	21	20	15	25	[-] 19	20	23 ¹³	10	10	25	[-] 13,5	10	5 [-]	22	21	3	27	18	[-] 21 ⁴¹	10	8	[-] 6	24	9,5	20	24	25	20
Arrangements for the taxation of gold																												
<i>Ingots and bars</i>	[ex] 21	20	[ex] 21	[ex]	[ex] 19	[ex] 20	[ex]	[ex] 0 21	[ex] 20	[ex] 25	[ex] 23	[ex] 22	[ex]	[ex] ⁴² 21	[ex] 21	[ex] 17	[ex] 27	0	21	[ex]	[ex] 23	[ex] 23	[ex]	22	[ex]	24 0	[ex] 25	[ex] 20 0
<i>Coins (currency)</i>	[ex] 21	20	[ex] 21	[ex]	19 7 [ex]	[ex]	[ex]	[ex] 0 21	[ex] 20	[ex] 25	[ex]	[ex] 22	[ex]	[ex] ⁴³ 21	[ex] 21	[ex] 17	[ex] 27	[ex]	0	[ex] 20	[ex] 23	[ex] 23	24	[ex]	[ex]	24 0	[ex] 25	[ex] 20 0
<i>Jewellery, gold plate, medals, tools</i>	21	20	21	25	19 7	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
<i>Services supplied by lawyers</i>	21 ⁴³	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23 6 ⁴⁴	24	22	20	24	25	20
<i>Taxation of works of art, collector's items and</i>																												

IMPACTO NAS ZONAS TRANSFRONTEIRIÇAS DOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, PROVENIENTE DAS DIFERENTES TAXAS, LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO/IVA. CASO ESPECÍFICO-BRAGANÇA/ZAMORA

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
antiques																												
Works of art, collector's items and antiques	21 [m]	20	21 [m]	25 ⁴⁵	19 [m]	20	23	21	20 [m]	25 [m]	13,5 ⁴⁶ 23 [m]	22	5 [m]	21	21	17	27 [m]	18	21	20 [m]	23 [m]	23	24	22 [m]	20 [m]	24 [m]	25	20
Rate on importation (Article 103 of the Directive 2006/112/EC)	6	20	15	25 ⁴⁷	7 ⁴⁷ 19	20	23	10	5,5	25	13,5	10 ⁴⁸	5 ⁴⁹	21	21	8	27	5	6	10	8	6 23 ⁵⁰	24	9,5	20	10 24	12	5
Supplies by creators and occasional sales (Article 103(2) of the Directive 2006/112/EC)	6	20	21	25 ⁴⁷	7 ⁴⁹ 19	20	23	10	5,5 10 ⁵¹	N/A	13,5	10 ⁵⁰	N/A	21	21	8	27 [-] ⁵²	18	6	10	8	6	24	9,5	20	10	12	20
E-books (supply of the digitised content of books over the internet or an electronic network)	21	20	21	25	19	20	23	21	5,5	25	23	4	19	21	21	3	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20

¹ SE: CDs which reproduce the sound of contents printed on paper (e.g.: a book)

² IE: Parking rate

³ MT: If supplied by Public Authority: outside the scope; in cylinders: 18%

⁴ FR: Provided that it is at least 50 % from renewable energies

⁵ CZ: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁶ HR: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁷ RO: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁸ SI: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁹ UK: For domestic heating and deliveries of less than 2300 litres

¹⁰ BE: Invalid cars

¹¹ IT: 4% on vehicles for the use of the disabled persons; the margin scheme applies to second-hand cars

¹² CZ: 15% applies only on regular transport

Conforme se pode inferir pela descrição exaustiva dos quadros acima mencionados, que refutamos de bastante esclarecedora sobre a diversidade de taxas de Imposto sobre o Valor Acrescentado praticadas pelos Estados-membros que incidem sobre a mesma “família de produtos e serviços”, facilmente se infere tratar-se de uma situação “sui generis” e geradora de distorções económico-financeiras nomeadamente nas regiões genuinamente transfronteiriças, através de um imposto obrigatório e transversal aos países integrantes da União.

Atentemos a algumas situações que evidenciam a urgência na tomada de medidas/decisões para uma harmonização das taxas e listas de produtos e serviços no seio dos Estados-membros:

- Gás Natural:

Taxa Reduzida de 5% praticada pela Ucrânia;

Taxa Intermédia de 13,5% praticada pela Irlanda;

Taxa Intermédia de 18% praticada por Malta;

Taxa Normal de 25% praticada pela Dinamarca, Croácia e Suécia.

- Transportes Domésticos de Pessoas (avião, mar e terrestre):

Taxa de zero em Malta;

Taxa de 3% no Luxemburgo e Reino Unido;

Taxa de 6% na Bélgica;

Taxa de 9,5% na Eslováquia;

Taxa de 24% na Roménia.

- Hoteis:

Taxa de 6% na Bélgica, Grécia, Holanda e Portugal;

Taxa de 7% na Alemanha, Malta, Espanha e Austria;

Taxa de 23% na Grécia;

Taxa de 25% na Dinamarca.

- Bares e Cafés:

Taxa de 3% no Luxemburgo;

Taxa de 6% na Holanda;

Taxa de 10% em Espanha;

Taxa de 20% na Estónia, Eslováquia e Reino Unido;

Taxa de 25% na Suécia;

Taxa de 27% na Hungria.

- Pesticidas e Produtos para Tratamento de Plantas:

Taxa de 5% praticada no Chipe;

Taxa de 6% em Portugal;

Taxa de 8% praticada na Polónia;

Taxa de 10% em Espanha;

Taxa de 24% praticada na Finlândia;

Taxa de 27% praticada na Hungria.

É por demasiado evidente que para produtos ou serviços iguais temos taxas demasiadamente desiguais, constituindo um verdadeiro “atentado” à justiça e equidade fiscais.

Só no conjunto de cinco produtos elencados, constatamos diferenças de aplicação de taxas de imposto “escandalosas”:

- Gáz natural, da taxa reduzida de 5% que oscila até à taxa normal de 25%;
- Transportes domésticos de pessoas, da taxa reduzida de 3% até à taxa normal de 24%;
- Hoteis, da taxa reduzida de 3% até à taxa normal de 25%;
- Bares e Cafés, da taxa reduzida de 3% até à taxa normal de 27% e
- Pesticidas e produtos para tratamento de plantas, da taxa reduzida de 5% até à taxa normal de 27%

Ou seja, se atentarmos em todos os produtos e serviços constantes dos mapas antes descritos elaborados pela “European Commission-VAT Rates Applied in the Member States of the European Union” em 2015, não vislumbramos rigorosamente nenhuma homogeneidade na sua tributação, bem pelo contrário, constatam-se desvios preocupantes em termos de harmonização.

II.8 ESTADOS MEMBROS QUE PRATICAM TAXAS REDUZIDAS INFERIORES AO INTERVALO ESTABELECIDO PELA UNIÃO EUROPEIA.

Já por diversas vezes ao longo do presente trabalho foi referido que relativamente à temática das taxas do IVA aplicadas às vendas de produtos e transmissões de bens a praticar pelos Estados-membros, foram estabelecidos intervalos de fixação pelos países.

O valor mínimo da “taxa normal” foi originalmente fixado, pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, em 15% até 31 de Dezembro de 1996.

Com a aprovação da Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro;

Da Directiva 1999/49/CE do Conselho, de 25 de Maio;

Da Directiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de Janeiro;

Da Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro;

Da Directiva 2010/88/EU do Conselho, de 7 de Setembro; e

Da Directiva 2016/856/CE do Conselho, de 25 de Maio.

Os prazos foram sendo sucessivamente adiados até 31 de Dezembro dos anos de, 1998, 2000, 2005, 2010, 2015 e 2017, respetivamente.

Ou seja, o limite da taxa normal legalmente estabelecida, não deverá ser inferior a 15%.

Também o valor mínimo da taxa reduzida foi fixado em 5% pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992 ou seja, nenhum Estado-membro deverá praticar uma taxa inferior a 5%, no entanto e como facilmente se constata, esse limite não tem sido cumprido, havendo países que constantemente estabelecem taxas inferiores.

Não obstante estas determinações estarem plasmadas nas respetivas Diretivas, diversos Estados-membros “romperam” com essas normas.

Elencam-se os países que praticam taxas reduzidas inferiores, como se pode inferir do mapa que a seguir se apresenta:

QUADRO VIII¹⁰¹

(N.B.: The list is not exhaustive)

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Food products								4			4,8 ¹	4				3												
Beverages: Mineral water/lemonade																3												
Clothing and footwear for children																3												
Pharmaceuticals								4	2,1							3												
- Books								4 ²				4				3												
- Books on other physical means of support								4				4 ²				3												
- Newspapers								4	2,1			4				3												
- Periodicals								4	2,1			4				3												
Television licence fees									2,1			4																
- Hotels																3												
- Restaurants																3												
Admission to cultural services, shows (cinema, theatre, sports)									2,1 ⁴							3												
Use of sports installations																3												
- Treatment of waste and waste water																3												
- Collection of household waste																3												
Passenger transport																3												
Property sector:																												
- Supply of new buildings								4				4 ³				3 ⁶												
- Renovation and repairs								4								3 ⁷												
- Construction work on new buildings								4				4 ⁸				3 ⁹												
Royalties																3												

(N.B.: The list is not exhaustive)

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Medical equipment for disabled persons												4				3												
Water distribution																3												
Social services												4																
- Cut flowers and plants																												
- Pesticides, natural and artificial fertilizers												4																
Raw wool																3												
Agricultural inputs											4,8 ¹					3												

¹⁰¹ European Commission – Taxud.c.1 (2015) - EN

Conforme se pode verificar no quadro que elenca o conjunto dos Estados-membros e as respetivas taxas reduzidas praticadas por alguns, constata-se que cinco países não cumprem com o limite mínimo previamente estabelecido que é de 5%.

Assim temos:

- França com a taxa reduzida mais baixa dos Estados-membros de 2,1%;
- Luxemburgo com a taxa de 3%;
- Espanha com a taxa 4%;
- Itália com a taxa de 4%; e
- Irlanda com a taxa a rondar o limite mínimo de 4,8%.

Se atentarmos no mesmo quadro às taxas reduzidas que incidem sobre as transmissões de produtos ou prestação de serviços, isto só para dar um exemplo demonstrativo das desigualdades, verificamos que o Luxemburgo no que concerne aos serviços de Hoteis e Restaurantes, pratica uma taxa de 3%, que em termos de competitividade turística é muito agressiva e “desonesta em termos fiscais”, para com os restantes Estados-membros.

É de salientar que a esmagadora maioria dos operadores económicos de alguns países, na atividade de Hoteis e Restaurantes, pratica taxas de IVA que oscilam entre a taxa intermédia e a taxa normal, o que desde logo a taxa reduzida abaixo do limite, é propiciadora de distorções acentuadas em termos de determinação do preço final praticado ao nível do consumidor final.

Esta situação para além de outras que vêm sendo evidenciadas, é mais uma prova factual da “desarmonização” que reina no seio dos Estados-membros,

fundamentalmente originada pela diversidade de taxas, tornando-se urgente a tão propalada harmonização plena do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

II.9 AS TAXAS DO IVA SUBIRAM MAIS DE 43% DESDE A SUA IMPLEMENTAÇÃO EM PORTUGAL.

Já lá vão trinta anos após a entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal, proveniente do pedido de entrada da economia portuguesa no mercado comum europeu e, desde então, as diferentes taxas de imposto têm registado um crescimento bastante acentuado, traduzível em 43,75%, resultante das constantes alterações que se têm verificado.

Aquando da sua entrada em vigor no ano de 1986, a taxa normal do imposto situava-se em 16% e a taxa reduzida em 8%, havendo ainda uma outra taxa, denominada de taxa “zero”, a qual se destinava a proteger alguns produtos, mas que, com o decorrer do tempo e por imposição europeia viria a desaparecer.

Em 1988, a taxa de 16%, cresceu um porto percentual para 17%, mantendo-se no entanto a taxa reduzida de 8%.

Em 1994, deu-se o regresso da taxa normal para os iniciais 16% e uma diminuição da taxa reduzida para os 5%.

No ano de 1996, foi criada a taxa intermédia de 12%, mantendo-se as outras taxas já existentes de 16% e 5%.

Em 2010 a taxa normal passou para 21% (era até então de 20%), a taxa reduzida passou de 5% para 6% e a intermédia de 12% para 13%.

Desde Janeiro de 2011 a taxa normal ascendeu a 23%, a reduzida mantém-se em 6% e a intermédia em 13%.

Durante os períodos mencionados houve diminuições e aumentos, principalmente na taxa normal, mas em termos de análise, ressalta que desde a sua implementação e até à presente data, a taxa normal do imposto subiu sete pontos percentuais.

Obviamente que as alterações das taxas, por si só, não revelam tudo em termos de aumento da carga fiscal.

Por parte dos governos de diversos países, tem sido lançado mão de um sistema, praticamente impercetível por parte da esmagadora maioria dos consumidores finais, que consiste na deslocalização de produtos entre as várias listas, sujeitando-os por norma, a taxas mais elevadas, isto, “com a habilidade” de não alterar as taxas do IVA em vigor.

O caso mais paradigmático é o facto de apesar não se registarem subidas das taxas de imposto, vários bens e serviços mudaram de escalão (listas), com deslocalização da taxa reduzida de 6% e intermédia de 13%, para a taxa normal que é de 23%.

Como exemplos, podemos apresentar, entre outros, a energia elétrica e o gás doméstico (produtos de primeira necessidade) que estavam enquadrados na taxa reduzida de 6% e passaram para a taxa normal de 23%.

Também a restauração passou da taxa intermédia de 13%, para a taxa normal de 23%.¹⁰² tendo presentemente regressado aos 13% em determinados produtos e serviços.

II.10 PORTUGAL FOI O SEGUNDO PAÍS DA EUROPA COM MAIOR AUMENTO DA TAXA DO IVA.

Portugal está entre os países da União Europeia que mais agravou as taxas do IVA, tendo a taxa normal dado um salto ímpar comparativamente com os restantes estados membros.

Os constantes aumentos das taxas do imposto colocam Portugal, no espaço de doze anos, no segundo país da U.E., onde a taxa máxima mais aumentou.

¹⁰² Orçamento Geral do Estado Português para 2012.

São dados do “Eurostat”, que revelam que Portugal passou de um espaço com nível de tributação moderado para o topo da tabela dos países analisados.¹⁰³

Revela o mesmo estudo que no início da década de 2000, a taxa normal de IVA se situava em 17%, abaixo dos valores praticados no espaço euro – 18,1% em média – e no espaço europeu – 19,2%. No entanto, em 2012, Portugal está com uma taxa de 23%, apenas suplantada pela Hungria com 27%.

O IVA é um imposto “invisível” que permite aos Estados arrecadar mais dinheiro com mínimo custo social, acabando por não ser diretamente percebido pelos consumidores (imposto indireto). Além disso, tem uma estrutura de administração simples, com custos reduzidos, proporcionando aos cofres públicos amealhar dinheiro com rapidez.

O aumento das taxas conduz indiretamente ao aumento da receita.

II.11 EVOLUÇÃO DAS TAXAS DO IVA EM PORTUGAL E ESPANHA DESDE 2006 ATÉ ABRIL DE 2017.¹⁰⁴

QUADRO IX

I.V.A. – Imposto sobre o Valor Acrescentado						
Anos	2006		2007		2008	
Países	Portugal	Espanha	Portugal	Espanha	Portugal	Espanha
Taxa Mínima	5%	4%	5%	4%	6%	4%

¹⁰³ Relatório do Eurostat sobre impostos de 21/05/2012.

¹⁰⁴ Quadro da responsabilidade do autor do relatório.

Taxa Intermédia	12%	7%	12%	7%	13%	7%
Taxa Normal	21%	16%	21%	16%	21%	16%
I.V.A. – Imposto sobre o Valor Acrescentado						
Anos	2009		2010		Até Abril 2017	
Países	Portugal	Espanha	Portugal	Espanha	Portugal	Espanha
Taxa Mínima	5%	4%	5%	4%	6%	4%
Taxa Intermédia	12%	7%	12%	8%	13%	10%
Taxa Normal	20%	16%	20%	18%	23%	21%

Conforme se pode verificar no quadro comparativo elaborado, desde 2006 até ao mês de Abril de 2017, em Espanha as taxas mínima, intermédia e normal de 4%, 7% e 16%, respetivamente, passaram para 4%, 10% e 21%.

Não obstante a taxa mínima se ter mantido inalterada no período em análise, a taxa intermédia teve um acréscimo de 3% e a taxa normal, aquela que atinge a esmagadora maioria dos produtos e serviços, subiu 5%.

Em Portugal analisando o mesmo período, verifica-se que em 2006 a taxa mínima ascendia a 5%, a taxa intermédia era de 12% e a taxa normal situava-se em 21%, já em Abril ano de 2017, as taxas são de 6%, 13% e 23%, respetivamente.

Verificou-se a subida de um ponto percentual nas taxas mínima e intermédia, e 2% na taxa normal.

Em Portugal as mutações para mais foram menos acentuadas, porque em nosso entender, no ponto de partida analisado – 2006 – as taxas em Espanha eram substancialmente menores.

Daqui se pode inferir que os sucessivos governos quer de Portugal, quer de Espanha, utilizaram sempre o aumento das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, não só por terem um efeito anestésico mas também com o objetivo principal de exponenciarem as suas receitas, que, como é do domínio público, são os impostos, nomeadamente o IVA, que mais contribuem para aumento da globalidade das receitas dos respetivos Orçamentos Gerais do Estado.

Paralelamente estes diferenciais de taxas de IVA, entre os dois Países, sempre mais altas em Portugal, entroncam no cerne da questão do nosso trabalho, em paralelo com a estrutura organizativa das listas de produtos e serviços também em vigor em Espanha e Portugal.

II.12 OBJEÇÕES À ATUAL ESTRUTURA DAS TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

São várias as fragilidades estruturais das taxas reduzidas e normal do Imposto sobre o Valor Acrescentado:

- Carácter facultativo da aplicação das taxas reduzidas;
- Amplitude da variação das taxas;
- Face à diferença significativa entre a taxa normal e a taxa reduzida, a passagem de um determinado bem ou serviço de uma para a outra, terá uma incidência sobre o preço final;

- No caso de aquisições transfronteiras, a falta de harmonização a nível das taxas e o carácter facultativo das disposições a elas relativas, são suscetíveis de aumentar os riscos de fraude.

Ao falar em regiões transfronteiras é necessário pensar “num todo” em termos europeus, elencando-se apenas dois exemplos entre muitos:

- Os franceses têm problemas relativamente aos produtores de bolachas, de chocolate e de produtos de confeitaria, dado considerarem que os seus produtos sofrem uma distorção de concorrência em relação àqueles que se encontram no mercado transfronteiriço, isto porque, no Luxemburgo, por exemplo, esses mesmos bens estão sujeitos à taxa reduzida.
- Também as compras transfronteiras de adubos entre a Áustria e a Itália, bem como de produtos fitofarmacêuticos entre a Alemanha e o Luxemburgo, estão em situação idêntica.

O carácter facultativo das disposições em matéria de taxas reduzidas e as possibilidades deixadas aos Estados-membros, podem conduzir a situações em que existe um risco de violação do princípio da neutralidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo entendida pelos operadores económicos, como suscetíveis de criar distorções da concorrência.

Reconhece-se que a União Europeia alcançou já um nível elevado de integração económica e, no domínio da fiscalidade, foram realizados progressos que permitiram melhorar o funcionamento do mercado interno, não obstante estes lentos progressos é necessário e urgente “ir mais longe”.

Assim, o desenvolvimento constante do mercado interno é um processo que necessariamente deverá acelerar-se no futuro, até pela recente introdução do euro, eliminando as deficiências nesse mesmo mercado interno sentidas pelos operadores económicos, nomeadamente no domínio fiscal, e em especial devido à disparidade

das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, que são uma realidade que urge tomar em consideração.

É que, com a adoção do euro, gerou-se um nível de transparência dos preços dos bens e produtos sem precedentes no conjunto do mercado único, como anteriormente já se referiu, logo, é imperiosa uma maior coordenação das taxas do imposto, no sentido de caminhar para a respetiva harmonização.

II.13 ALGUMAS RAZÕES QUE LEVAM OS PORTUGUESES RESIDENTES NA ZONA TRANSFRONTEIRIÇA A FAZER COMPRAS EM ESPANHA.

II.13.1 Taxas e listas do IVA de alguns produtos em Espanha

TAXAS – O artigo 90.º da Ley 37/1992 de 28 de Dezembro do “Impuesto sobre el Valor Anãdido” (IVA), estabelece que a taxa normal é de 21%, incidindo sobre a esmagadora maioria dos produtos e serviços.

O número 1.º do artigo 91.º da mesma Ley, prevê a taxa reduzida de 10% a qual se aplica a determinados produtos alimentícios, águas, materiais para a agricultura, transportes, hotelaria, espetáculos, etc..

Por sua vez o número 2.º do mesmo artigo, estabelece uma taxa de IVA “super reduzida” de 4% a qual se aplica essencialmente a bens de consumo de primeira necessidade, nomeadamente pão, leite, farinha, ovos, frutas, hortaliças, medicamentos, livros e revistas, etc. etc..

LISTAS DE ALGUNS PRODUTOS – Os produtos e serviços encontram-se agrupados em listas, em função da sua indispensabilidade. Embora reconheçamos que o critério “de mais necessários ou indispensáveis” é discutível de país para país, é no entanto aquele tem sido adotado.

Sujeitos à taxa de 4%:

- Pão comum, bem como a massa de pão comum congelada e ainda o pão comum congelado;
- Farinha panificadora;
- Leite produzido por qualquer espécie animal: natural, certificado, pasteurizado, concentrado, desnatado, esterilizado, UHT;
- Queijos;
- Ovos;
- Frutas, verdura, hortaliças, legumes, tubérculos e cereais que revistam as condições de produtos naturais de acordo com o Código Alimentar;
- Livros, jornais e revistas; Discos e fitas magnéticas respeitantes a obras musicais; e medicamentos para uso humano.

Sujeitos à taxa de 10%:

- Produtos para a alimentação humana ainda que adicionados de componentes de conservação;
- Águas para alimentação humana ou animal;
- Medicamentos para uso animal;
- Materiais para a agricultura;
- Armação de óculos e lentes;

- Flores, plantas vivas de caráter ornamental, sementes, bolbos;
- Artistas;
- Espetáculos e serviços desportivos;
- Manifestações culturais;
- Feiras e exposições comerciais;
- Serviços de hotelaria, restaurantes incluindo comidas e bebidas; -Serviços de cabeleireiro; e
- Rádio e televisão digital.

Este elencar de alguns produtos e serviços sujeitos à taxa de IVA de 4% e 10%, constam de listas perfeitamente discriminadas até ao ínfimo pormenor, conforme se pode verificar nas relações que constam nos respetivos códigos do IVA, inseridas nos anexos ao presente trabalho.

Por exclusão de partes, todos os restantes produtos e serviços, que são a esmagadora maioria, que não estejam previstos nas duas listas de 4% e 10%, estão sujeitos à taxa normal de 21%.

II.13.2 Taxas e listas de IVA de alguns produtos em Portugal

TAXAS – O artigo 80.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84 de 26 de Dezembro, com as sucessivas alterações introduzidas, são as seguintes:

1. Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviço constantes da lista I, a taxa é de 6%:

2. Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista II, a taxa é de 13%; e
3. Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa é de 23%.

Assim sendo, na estrutura do código do IVA, estão previstas três taxas de imposto, de 6%, 13% e 23%, denominadas de “taxa reduzida”, taxa intermédia” e “ taxa normal”, respetivamente.

LISTAS DE ALGUNS PRODUTOS – No que concerne às listas de produtos, tal como no código espanhol, os produtos e serviços encontram-se agrupados em listas, em função de critérios que no entender do “legislador” deve ter em consideração a sua indispensabilidade, no sentido de progressivamente serem aplicadas as taxas de imposto.

Reiteramos que o critério é sempre discutível de país para país, melhor dizendo de “legislador” para “legislador”, acabando por gerar distorções bastante acentuadas nas estruturas das listas de produtos e serviços, conforme teremos oportunidade de constatar numa breve comparação entre as listas dos dois países.

Sujeitos à taxa de 6%:

- Produtos alimentares;
- Carnes frescas ou congeladas;
- Peixe fresco;
- Leite, ovos de aves;
- Frutas no estado natural;

- Águas, com exceção de águas minerais, de mesa, gaseificadas;
- Medicamentos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos.

Sujeitos à taxa de 13%:

- Conservas de carne e de peixe;
- Vinhos comuns;
- Águas de mesa, minerais, gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico;
- Utensílios e alfaías agrícolas;
- Entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema.

Por exclusão de partes, é de referir que todos os produtos e serviços, conhecidos ou que surjam por inovação, desde que não constam nas listas I e II, passam a fazer parte de uma lista “imaginária” que tem subjacente a aplicação da taxa normal de IVA, de 23%.

Perante a estrutura organizativa das listas de produtos e serviços, que como se evidenciou são da responsabilidade de cada país, e analisando o teor descritivo dos seus textos originais que constam nos anexos a este trabalho, facilmente se infere que a homogeneidade se encontra totalmente afastada, com enquadramento do mesmo produto em listas antagónicas, propiciando alterações finais de preços de produtos e serviços bastante acentuados, já que, as taxas a aplicar acabam por ser exponenciadas.

No quadro que se segue e não obstante estar sucintamente comentado, diremos que ressaltam situações “gritantes” com origem no enquadramento dos mesmos produtos ou serviços em listas diferentes nos dois países.

- É o caso dos medicamentos para uso animal, que em Espanha estão enquadrados na lista II e em Portugal na tal lista “imaginária”, ou seja, proveniente deste enquadramento nos dois países vizinhos, os medicamentos para uso animal em Espanha estão sujeitos á taxa intermédia de 10% e em Portugal a taxa é de 23% (normal), originando um diferencial na taxa a aplicar de 13%.
- É também o caso das flores e plantas vivas que estão rigorosamente na mesma situação, originando, consequentemente um diferencial de taxas em 13%.
- O mesmo se aplica a algumas variedades de queijos, com enquadramento na lista I em Espanha sujeitos a 4%, e em Portugal a taxa pode chegar a 23%, conforme a composição organolética do produto.

Muitos mais casos se poderiam elencar, no entanto, perante estas situações fáticas e perante os elementos inseridos no presente trabalho de investigação, facilmente se prova que a liberdade concedida pela União Europeia aos Estados-membros, no sentido de elaborarem unilateralmente as suas listas de produtos e serviços e ainda estabelecerem as taxas a praticar, embora dentro de certos limites (que em diversas situações não são sistematicamente respeitados) não é um sistema correto, tendo em consideração as distorções que propiciam, nomeadamente em todos os países confinantes dos Estados-membros, e especificamente nas regiões transfronteiriças, já que com estas diretrizes a neutralidade do imposto é colocada em causa, com prejuízo evidente para os países com menores recursos económicos e, consequentemente mais débeis

O binómio listas de produtos e serviços e fixação das taxas de imposto, não pode ser dissociado das distorções que o Imposto sobre o Valor Acrescentado causa na generalidade dos Estados-membros.

Ou seja, a constituição das listas de produtos e serviços ao ser heterogénia, causa distorções evidentes.

Também as taxas de imposto divergentes são propiciadoras de resultados finais antagónicos, para mais ou para menos, conforme o país onde estejamos inseridos, não obstante a sua capacidade económica e financeira.

II.14 COMPARAÇÃO DE ALGUNS PRODUTOS INTEGRANTES DAS LISTAS E TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA.¹⁰⁵

Para melhor perceção da realidade que pretendemos atingir, vamos proceder a algumas comparações entre produtos e serviços dos dois países, tendo apenas como intenção demonstrar as diferenças que recaem sobre esses mesmos produtos e serviços, nomeadamente aqueles que têm maior procura pelas famílias portuguesas residentes nas zonas transfronteiras.¹⁰⁶

QUADRO X

PRODUTOS E SERVIÇOS	TAXA EM PORTUGAL	TAXA EM ESPANHA
PÃO	6%	4%
FARINHA	6%	4%
LEITE	6%	4%
QUEIJO	6% e 23%	4%
OVOS	6%	4%
FRUTAS, VERDURA, HORTALIÇAS	6%	4%
MEDICAMENTOS PARA USO HUMANO	6%	4%

¹⁰⁵ Quadro da responsabilidade do autor do relatório.

¹⁰⁶ Impuesto sobre el Valor Añadido (taxas em vigor desde 01/01/2015) e Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

PRODUTOS E SERVIÇOS	TAXA EM PORTUGAL	TAXA EM ESPANHA
PRODUTOS CONSERVADOS PARA ALIMENTAÇÃO HUMANA	13%	10%
ÁGUA PARA ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL	6%	4%
MEDICAMENTOS PARA USO ANIMAL	23%	10%
FLORES, PLANTAS VIVAS DE CARATER ORNAMENTAL	23%	10%
SERVIÇOS DE HOTELARIA E RESTAURANTES – COMIDAS E BEBIDAS	23%	21%
ENTRADAS EM TEATROS, CIRCOS, E ESPECTÁCULOS DESPORTIVOS	13%	10%
DISCOS E FITAS MAGNÉTICAS	23%	4%
TRANSPORTES E VIAGENS	23%	10%

Procedendo a uma breve análise ao quadro comparativo de produtos e taxas praticadas em Espanha e Portugal, nos quinze produtos e serviços elencados, podendo ser muitos mais conforme listas globais dos dois países, constata-se que as taxas do imposto em Portugal que incidem sobre os mesmos produtos são inferiores a Espanha e casos há, em que se constata uma diferença substancial que pode ascender a 13% e até mesmo 19%, como o caso de alguns tipos de queijos; medicamentos para uso animal; entradas em teatros, circos e espetáculos desportivos; transportes e viagens; discos e fitas magnéticas.

Isto em dois Estados-membros vizinhos e integrantes da União Europeia.

Acresce ainda, que também nos dois países, a esmagadora maioria dos produtos e serviços estão sujeitos à taxa normal do imposto, e consequentemente, as taxas são diferentes, como amplamente já foi referido.

Em Espanha é praticada a taxa normal de 21% desde o início do ano de 2015 (até á pouco tempo era de 18%, havendo portanto uma diferença de 5%), e em Portugal a taxa normal tem vindo a manter-se desde alguns anos em 23%, originando atualmente uma diferença de 2%, com a agravante dos produtos e serviços poderem integrar listas diferentes nos dois países, alargando substancialmente o diferencial de IVA a aplicar para formação do preço final.

II.15 CASOS ESPECÍFICOS

II.15.1 Instalação de filial de uma empresa Espanhola na cidade de Bragança-Portugal

Um dos casos mais pragmáticos foi a abertura na cidade de Bragança - Avenida Sá Carneiro, de uma filial da empresa espanhola Halcon-Viagens, “*franchaising*” cuja atividade comercial era a venda de viagens para férias para os mais variados pontos do mundo, e que, em simultâneo, através da sua sede operava também na zona transfronteiriça de Zamora-Espanha, cidade que dista cerca de 90 quilómetros de Bragança mas servidas por uma rede rodoviária constituída por auto-estrada e via rápida.

Face ao diferencial de IVA aplicado nos dois países às viagens disponíveis na filial em Bragança e na sede da empresa em Zamora, que ascendia a 13% (Espanha-10%, Portugal-23%), o preço das viagens adquiridas em Zamora tornava-se mais barato e, consequentemente mais atrativo.

De resto, os brigantinos que por norma já anteriormente se deslocavam à cidade de Zamora para através da Halcon-Viagens marcarem as suas férias, porque era consensual que havia vantagens em termos de preço final, continuaram a fazê-lo,

independentemente das instalações da empresa também se situarem na cidade de Bragança, isto porque a deslocação ao país vizinho continuava a compensar em termos financeiros.

Facilmente, os responsáveis da Halcon-Viagens se aperceberam que o elevado diferencial de imposto que como se referiu ascendia a 13%, onerava bastante o produto oferecido e que os brigantinos na sua grande maioria continuavam a optar pela aquisição das suas “férias” na cidade de Zamora.

Perante a situação constatada pelos responsáveis espanhóis, nomeadamente a impossibilidade de atingir objetivos em vendas, e, consequentemente, a rentabilidade ser altamente negativa, a empresa “mãe” Halcon-Viagens espanhola, decidiu encerrar em 2016 as instalações de Bragança em termos de exploração direta, já que os custos anuais ascendiam a alguns milhares de euros.

Foram três empregados que terminaram as suas funções, ficando no desemprego com o respetivo subsídio a pagar pelo Estado; renda da instalação comercial que deixou de ser paga com o prejuízo inerente; bem como todos os gastos a montante e a jusante que envolviam o exercício de uma atividade empresarial, que em condições de igualdade deveria atrair muitos clientes para marcação das suas férias.

Responsável direto desta situação:

Diferencial das taxas de IVA entre duas zonas de países transfronteiriços da União Europeia.

II.15.2 Empresários/Vendedores Espanhóis nas zonas limítrofes de Portugal

Alguns operadores económicos espanhóis situados no limite da fronteira com Portugal, e porque o “marketing” assim o determina, já evitam que os portugueses, nomeadamente aqueles que não possuem meio de transporte próprio, se desloquem

aos estabelecimentos comerciais do lado de lá da fronteira para fazerem as suas compras.

Com a finalidade de conquistar mais uma franja do mercado, verificámos no local, a prática corrente efetuada por vários comerciantes espanhóis com estabelecimento estável na aldeia transfronteira de Calabor, que uma ou duas vezes por semana, se deslocam às quatro aldeias vizinhas portuguesas - Portelo, Montezinho, França e Rabal -, com diversos produtos que têm preços mais competitivos, relativamente aos praticados nessas mesmas povoações portuguesas, e até mesmo nas grandes superfícies de Bragança.

Quando Maomé não vai à montanha....

O resultado desta prática reiterada conduziu a que os “micro” estabelecimentos das quatro aldeias portuguesas referidas acabassem por encerrar, porque o movimento passou a ser nulo ou muito diminuto e como é óbvio e perfeitamente compreensível, o público consumidor, procura os produtos mais baratos desde que possuam a mesma qualidade.

II.15.3 Área de serviço de combustíveis “La Lucha Rabano” de Aliste-Espanha

Esta pequena área de serviço de combustíveis e outros produtos, que dista cerca de quatro quilómetros da fronteira de Quintanilha-Bragança, tem a esmagadora maioria de clientes de nacionalidade portuguesa.

Digamos que é o posto de abastecimento de combustível espanhol mais próximo da fronteira e, consequentemente, com um grande poder de atração dos automobilistas portugueses para atestarem os depósitos das suas viaturas, face ao diferencial do custo quer da gasolina quer do gasóleo.

Para além do abastecimento dos depósitos do automóvel, portugueses há, que transportam dois e três “jerricãs” para encher e otimizar mais a deslocação em termos

de poupança. Não obstante esta prática ser presentemente proibida, foi por nós diversas vezes verificada.

O gás em “botija/garrafa” é também um produto muito procurado pelos portugueses, porque o diferencial de preço é bastante acentuado, traduzível em 8 a 9 euros a menos, em função da marca do produto.

Pelo que nos foi dado constatar e confirmado pela gerência, cerca de 95% dos clientes são portugueses, com especial incidência em termos de “movimento”, nos dias feriados e fins-de-semana.

Também nos foi confidenciado que não são apenas os particulares a atestar os depósitos dos seus veículos, muitas empresas sediadas em Bragança, optam por abastecer as suas viaturas de trabalho naquela área de serviço, dadas as longas distâncias a percorrer e a grande capacidade dos depósitos de viaturas de longo curso¹⁰⁷, para além dos respetivos recipientes suplementares, minimizando bastante os custos financeiros em cada operação.

Como nos confidenciou uma funcionária portuguesa da gasolinera espanhola, do total de dez empregados, cinco são portugueses, já que, segundo a interlocutora, “facilita o negócio” em termos de comunicação e consequentemente em termos de atendimento com os clientes portugueses, que com o propósito de abastecer as viaturas ali se deslocam.

Nós mesmo fomos surpreendidos ao pretender “atestar” o automóvel de combustível, e porque estávamos em território espanhol (em Roma sê romano), solicitámos o serviço que pretendíamos na língua de Cervantes.

¹⁰⁷ Face às reivindicações das grandes transportadoras portuguesas para destinos internacionais, no sentido de igualar os preços dos combustíveis aos de Espanha, nomeadamente o gasóleo, o governo definiu em 2016 três áreas fronteiriças, incluindo Quintanilha/Bragança, em que o abastecimento em território nacional confere um desconto especial no sentido de minimizar os custos e desencorajar o abastecimento em território espanhol.

A resposta imediata do funcionário foi: “pode falar em português, porque sou de uma aldeia próxima de Bragança, mas com a falta de trabalho na minha área de residência vim para aqui a exercer funções, até porque tenho a possibilidade de deslocação diária”.

Diremos nós, face aos 50% de empregados portugueses ali existentes, nem tudo é negativo....

O que é negativo são listas de produtos e serviços e as taxas de IVA praticadas nos dois países distorcerem a concorrência em termos comerciais.

II.15.3.1 Governo de Portugal criou descontos em algumas zonas transfronteiras do interior com Espanha, para grandes empresas transportadoras de mercadorias.

Não deixa de ser curioso que o governo Português tenha criado descontos financeiros para as transportadoras internacionais de mercadorias (Tires) em postos de combustíveis em três zonas de fronteira com Espanha, desde meados do passado ano de 2016.

Esta deliberação foi “relativamente forçada” pelas Associações das Transportadoras Portuguesas (ANTRAM e ANTP), que agregam todas as empresas do setor, com a argumentação do diferencial do custo dos combustíveis em Espanha ser bastante inferior.

Reiteraram/ameaçaram o Governo a intenção firme de instruir os seus associados no sentido de abastecerem as respetivas viaturas nos postos de combustíveis sediados em Espanha para minimizarem custos de transporte e, conseqüentemente poderem competir com os preços praticados no transporte de mercadorias efetuados pelos seus homólogos espanhóis.

Face ao montante elevado de “divisas” que diariamente poderiam sair de Portugal, o governo “apressou-se” a legislar, satisfazendo as reivindicações duma classe com “poder reivindicativo”, concedendo descontos no combustível desde que os

abastecimentos de gasóleo profissional se verifiquem em determinados postos fronteiriços situados em Portugal.

Foram três zonas do interior transfronteiriço com Espanha – Zona de Elvas, Vilar Formoso e Quintanilha/Bragança as escolhidas, considerando que o fluxo rodoviário se verifica na esmagadora maioria nestas três fronteiras.

Esteve subjacente a esta decisão conforme comunicação do Ministro-Adjunto, ainda que polémica relativamente a outros operadores económicos, o equilíbrio de toda a componente fiscal com a que se verifica em Espanha, ou seja, as transportadoras passaram a pagar nesses locais, o valor do combustível com a carga fiscal aplicada em Espanha, que é inferior à de Portugal.

Adiantou o governante sobre o impacto previsto na receita nacional *“que o que existir de perda na receita será compensado pelo aumento dos consumos. Há empresas que hoje abastecem em Espanha e que com estes valores passarão a abastecer em Portugal”*. Referiu ainda este representante do governo português *“Estas medidas são mecanismos da promoção da competitividade das empresas de mercadorias, mas também medidas de promoção do interior”*.

Não pretendendo um aproveitamento de tudo que se tem escrito na presente tese e ainda nas sugestões apresentadas em termos de harmonização fiscal, sempre se dirá que paulatinamente os decisores políticos se vão aprecebendo das distorções concorrenciais que provocam nas economias dos países mais débeis, nomeadamente o diferencial de taxas e listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Lamenta-se, no entanto, que a reação se verifique somente quando as grandes organizações com poder reivindicativo e perante ameaças ao governo consigam atingir os seus objetivos.

Lamenta-se também que cada governo legisle “aleatoriamente” estas alterações, quando em nosso entender deveria ser a Comissão Europeia a tomar decisões

integradas, com vista a erradicar definitivamente as distorções concorrenciais que um imposto dito Comunitário provoca.

II.15.4 Pequenos Comerciantes/Empresários de Espanha

Mais dois comerciantes da Vila de Alcañices que dista cerca de vinte quilómetros da fronteira de Quintanilha-Bragança, um que se dedica à comercialização de flores naturais e o outro a produtos para tratamento e alimentação de animais confidenciaram-nos que cerca de 80% dos clientes que fazem compras nos seus estabelecimentos são portugueses e que dificilmente conseguiriam manter a mesma estrutura comercial só com as transações efetuadas com a reduzida população da vila espanhola.

Só os produtos para tratamento de animais têm um diferencial de IVA de 13% - Espanha 10% e Portugal 23% -, originado fundamentalmente pelo respetivo enquadramento divergente, nas listas de produtos e serviços.

De novo não só as taxas divergentes de imposto, mas também a estrutura organizativa das listas no que concerne ao respetivo enquadramento do mesmo produto nessas mesmas listas, a ter influência nos preços finais dos produtos transacionados numa zona transfronteiriça.

II.15.5 Grande superfície (Hiper-Mercado) “Eroski” da Cidade de Zamora

Trata-se de uma grande superfície, a maior da cidade de Zamora, situada numa zona privilegiada em termos de captação de público consumidor, pois está a cerca de 90 quilómetros da cidade de Bragança, 70 da vila de Vimioso, 30 da cidade Miranda do Douro e 40 da vila de Mogadouro, ou seja, estrategicamente bem localizada.

Para além de apresentar uma diversidade de produtos análogos aos oferecidos pelas grandes três grandes superfícies da região de Bragança, tem a particularidade de possuir um posto de abastecimento de combustível e gás, com preços abaixo da média relativamente aos praticados nos postos normais da zona de Zamora, acabando por constituir um verdadeiro “incentivo” para atrair ao interior da grande superfície os potenciais clientes portugueses para a aquisição dos mais variados tipos de produtos, nomeadamente alimentares, vestuário ou seja, aqueles que em termos de preço a pagar são mais vantajosos.

Os próprios responsáveis da grande superfície Eroski, tiveram sempre na “mira” o aumento exponencial do preço dos combustíveis verificado em Portugal, argumentando-nos o responsável direto pelo setor do “marketing” que os preços dos combustíveis praticados pela estrutura anexa à grande superfície Eroski, os mais baixos na cidade de Zamora, constituam uma vantagem competitiva para atrair os clientes portugueses no sentido de fazer as suas compras necessárias ao consumo diário de uma família.

Não nos querendo revelar, dado o sigilo profissional invocado, perfeitamente compreensível, qual o peso das compras efetuadas quer na grande superfície quer em termos de combustíveis pelos portugueses no total do volume de negócios, porque segundo confidenciou, o segredo é a alma do negócio, sempre nos foi adiantando que o movimento já era muito significativo, nomeadamente aos sábados, domingos e feriados.

Não será por acaso, dizemos nós, que os responsáveis da grande superfície - Eroski fazem publicidade diariamente nas várias rádios locais das zonas transfronteiriças do distrito, nomeadamente nas quatro localidades limítrofes e nos dois jornais publicados semanalmente na cidade de Bragança.

II.16 ESTUDO COM BASE NUM “CABAZ” DE PRODUTOS ALIMENTARES, VESTUÁRIO E CALÇADO, HIGIENE PESSOAL E GERAL, BEBIDAS, COMBUSTÍVEIS, ETC.¹⁰⁸

Para uma melhor perceção da influência do Imposto sobre o Valor Acrescentado, para além de outros fatores, que influenciam o preço final dos produtos, constituímos pessoalmente, logo, da nossa inteira responsabilidade um “cabaz de produtos”, rigorosamente com as mesmas marcas e características, à venda nas duas grandes superfícies, uma da cidade de Bragança – Pingo Doce e a outra da cidade de Zamora – Eroski, isto porque só é possível comparar produtos iguais, ou seja produtos de características comparáveis.

Nos próprios locais já referidos – Pingo Doce/Portugal e Eroski/Zamora, nos dias 29 e 30 de Dezembro de 2016, com vista à comparação dos preços praticados ao consumidor, visualizámos e recolhemos diretamente os preços de venda expostos, sendo obtido o resultado seguinte:

QUADRO XI¹⁰⁹

<u>PRODUTOS</u>	<u>P.V.</u> <u>PORT.</u>	<u>P.V.</u> <u>ESP.</u>	<u>DIF.€</u>	<u>DIF.%</u>
Arroz agulha Cigala 1kg.	1,11	1,06	0,05	0,045
Crema barrar Nutella 400gr.	2,81	2,46	0,35	12,46
Caldos Knorr galinha 16 cubos	2,61	1,98	0,63	24,14
Cereais Chocapit Nestlé 375gr.	2,61	2,21	0,40	15,32
Leite infantil Nan 1 800gr.(leite em pó bebés)	13,07	10,36	2,71	20,73

¹⁰⁸ Quadro da responsabilidade do autor do relatório.

¹⁰⁹ Da responsabilidade do autor do presente trabalho.

<u>PRODUTOS</u>	<u>P.V.</u> <u>PORT.</u>	<u>P.V.</u> <u>ESP.</u>	<u>DIF.€</u>	<u>DIF.%</u>
Milho doce Bonduelle 3x150gr L3P2	1,63	1,53	0,10	0,61
Nestum mel tamanho familiar 750 gr.	3,41	2,76	0,65	19,06
Madalenas Milteica 600 gr.	1,90	1,16	0,74	39,15
Pêssego metades CM 820 gr. (em calda)	1,30	1,19	0,11	0,84
Nescafé Dulce gusto exp. Intenso 16	5,25	4,88	0,37	0,70
Maionese Calvê TD 430ML	2,10	2,10	0	0
Cereais special K 600 gr.	3,85	3,06	0,79	20,52
Iogurte liq. Bifidus Danacol Morango 12x100	7,04	6,05	1,01	14,34
Iogurte Danone aromas 8x120gr.	2,20	1,90	0,30	13,64
Coca cola Pet 2 Lt.	1,50	1,35	0,15	10,00
Coca cola lata 33 Cl.	0,59	0,54	0,05	0,84
Refrigerante 7UP Pet 2lt.	1,57	1,17	0,40	25,47
Refrigerante Fanta laranja Pet 2lt.	1,30	0,99	0,31	23,84
Whisky J & B 70 Cl.	11,56	11,64	0,07	0,60
Martini Rosso 75 Cl.	7,04	5,91	1,13	16,05
Whisky Cardhu Malte 12 anos 70 Cl.	26,08	24,48	1,60	0,61
Det.Maq. Roupa Skip Effe. 30-15 doses	10,06	8,44	1,62	16,10
Papel higiénico Scottex mega P 16-8 doses	14,08	11,77	2,31	16,40
Lâmina Gillette BlueII Psens 15mais5Unid.	7,34	6,04	1,30	17,71
Recarga Gillette Fusion Power 4Unid.	16,10	14,20	1,90	11,80
Body milk Nívea 400ML	6,03	5,36	0,67	11,10
Nívea normal 250gr	4,82	3,54	1,28	26,55

<u>PRODUTOS</u>	<u>P.V.</u> <u>PORT.</u>	<u>P.V.</u> <u>ESP.</u>	<u>DIF.€</u>	<u>DIF.%</u>
Pasta dent. Colgate Sensation 100ML	3,00	2,01	0,99	33,11
Pasta dent. Colgate Anticaries 100ML	2,21	1,80	0,41	18,55
Spray solar Nívea Protec&Bronze FP	14,49	13,41	1,08	7,45
Nívea Soft 250gr	4,52	3,45	1,07	23,67
Iogurte Danone normal 8 unid.	1,92	1,90	0,02	0,10
Iogurte Grego Danone normal 6 unid.	3,51	2,92	0,59	16,82
Coca-Cola normal 1,5 lt.	1,31	1,04	0,27	20,61
Garrafa de Gás Butano	22,80	15,00	8,8	36,97
Gasóleo	1,20	1,08	0,12	10,00
Gasolina sem chumbo 95	1,49	1,14	0,35	23,49
Gasolina sem chumbo 98	1,54	1,26	0,28	18,18
Garrafa de Gás Propano	23,80	11,00	12,80	53,78

Conforme se pode verificar, temos variações significativas de preços inferiores, que oscilam entre 0% e 53,78%, sempre com vantagem para os produtos vendidos em Espanha, excetuando um dos produtos elencados (Whisky JB 70 CL), que é ligeiramente mais barato em Portugal em cerca de 0,60%.

É óbvio que para além da estrutura organizativa em termos de modernização do setor produtivo e comercial dos dois países, também as taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado conjuntamente com a estrutura subjacente às listas de produtos e serviços, são co-responsáveis por este diferencial para o qual em nossa opinião contribuem significativamente, já que alguns produtos e serviços enquadram-se em Espanha nas listas das taxas reduzidas - 4% e 10% - e, em Portugal os “mesmíssimos” produtos, por paradoxal que pareça, estão enquadrados na lista da taxa normal – 23% -, que no limite máximo poderá representar uma diferença para

mais de 19% o que, em termos comerciais e na ótica do operador económico é naturalmente insuportável.

Não podemos deixar de evidenciar alguns produtos contantes do quadro antes descrito, porque, efetivamente, as diferenças de preços são bastante acentuadas, nomeadamente em produtos de primeira necessidade, a maior parte dos quais, e não é demais referir, estão enquadrados em listas de produtos diferentes nos dois países, para além do diferencial existente de taxas de imposto, em todos os escalões - reduzida, intermédia e normal.

Diferenças percentuais com mais evidência constatadas:

- Creme de Barrar Nutela – 12,46%
- Caldos Knorr de Galinha – 24,14%
- Cereais Chocapit Nestlé – 15,32%
- Leite Infantil Nan – 20,73%
- Nestum Mel – 19,06%
- Madalenas Milteica – 39,15%
- Cereais Special K – 20,52%
- Iogurte liq. Bifidus Danacol – 14,34%
- Iogurte Danone – 13,64%
- Iogurte Grego – 16,82%

- Papel Higiénico Scotex – 16,40%
- Nívea Normal – 26,55%
- Pasta de dentes Colgate – 33,11%
- Garrafa de Gáz Butano – 36,97%
- Garrafa de Gáz Propano – 53,78%

Todas as diferenças de preços elencadas, são as mais agravantes para os mesmos produtos transacionados em Portugal.

Como anteriormente se mencionou, apenas o preço de um produto – Wisky JB 70 CL – é ligeiramente superior em Espanha, mais 0,07€, traduzido percentualmente em 0,61%.

Ainda num exercício que até possamos considerar como académico, mas que conduz a resultados inequívocos, face aos preços antes referidos, vamos teorizar, com dados que julgamos credíveis:

Constituindo um cabaz de produtos seleccionandos, os que mais se consomem em cada agregado familiar português, crescendo-lhe ainda a respetiva poupança no diferencial de combustível que num veículo automóvel a gasolina normal sem chumbo 95, ou um veículo a gasóleo, com depósito de 60 a 70 litros, pode ascender até cerca de 20 euros.

Conjugando estas duas variáveis:

- o montante economizado nos produtos consumíveis em termos familiares; e
- o diferencial do custo de combustível -,

Atingimos um montante que eventualmente evitávamos dispende se a atração pelos produtos mais baratos na zona transfronteiriça não fosse uma realidade, ou seja, a poupança que potencialmente se poderá verificar, ascenderia a mais de cem euros por cada deslocação a Espanha, com tendência natural a aumentar, conforme o número de pessoas que constituem cada agregado familiar e os gastos “supérfluos” que nestas deslocações naturalmente acontecem.

II.17 RESULTADO DO INQUÉRITO EFETUADO NO DECURSO DOS MESES DE JULHO, AGOSTO E SETEMBRO DE 2016.¹¹⁰

No respetivo questionário que teve por base o inquérito individual efetuado¹¹¹, foi utilizada a metodologia assente em “normas” publicadas – Como Elaborar um Questionário –:

- utilizando-se uma linguagem simples;
- com perguntas diretas;
- não excessivamente compridas;
- de fácil compreensão; e
- de fácil e rápida resposta.

O inquérito individual foi elaborado com variáveis categóricas, correspondendo cada pergunta apenas a uma única resposta e respeitando os parâmetros da metodologia de

¹¹⁰ Inquérito da responsabilidade do autor do presente trabalho.

¹¹¹ Cópia do inquérito consta nos anexos.

especialistas na matéria¹¹², tendo em consideração o tratamento posterior em termos estatísticos.

O inquérito foi feito diretamente às pessoas no próprio local de compra, foi utilizada a técnica aleatória na escolha dos inquiridos com vista à obtenção de uma amostragem a mais isenta possível, sem intenção de qualquer múltipla extrapolação, mas somente como “caso de estudo” no sentido das respostas também serem as mais aproximadas da realidade.

Foram realizados cento e três inquéritos a portugueses, fundamentalmente na cidade de Zamora, por, em nossa opinião, ser uma das zonas com mais potencialidade de oferta de bens e produtos, considerando diversas variáveis, tais como a distância relativamente curta em quilómetros e ainda a atração de visita a monumentos históricos, gastronomia, etc. etc, existentes na cidade, também convidativas a passeios familiares em fins-de-semana.

A recolha incidiu fundamentalmente nos meses de Julho, Agosto e Setembro de 2016, aos “fins-de-semana e feriados”, por sabermos por experiência própria e se condiderar serem os períodos de maior disponibilidade de tempo, já que estamos nos meses de verão, prováveis de gozo de férias, potenciando um maior afluxo para efetuar compras por parte dos agregados familiares portugueses, com o objetivo único e fundamental de aferirmos:

- do universo de pessoas que se deslocam;
- o género de produtos e serviços que mais adquirem;
- o montante gasto;
- a composição do agregado familiar e,

¹¹² Hypertext pelo LE Victor Osório Larios, Departamento de Matemática, Faculdade do Equador VAQ (México). vil@sunserver.uaq.mx

-as profissões das pessoas que se deslocam.

Face à estrutura do inquérito, respeitando como já se referiu as normas oficialmente estabelecidas e que por razões óbvias teve sempre por base a elaboração de perguntas bastante sucintas, o mais claras possível e isentas de quaisquer potenciais extrapolações menos legais, e sempre com o consentimento voluntário de todos os inquiridos.

Nestas circunstâncias, obtivemos a seguinte média de respostas:

a) QUAIS OS PRODUTOS QUE MAIS COMPRA EM ESPANHA?

-Combustível; Produtos alimentares; Produtos de higiene e limpeza; Perfumaria; Gás em garrafa; Vestuário de marca; Bebidas; Férias.

b) PORQUE COMPRA EM ESPANHA?

-Para poupar dinheiro porque os mesmos produtos são mais baratos do que em Portugal, aproveitando simultaneamente para passear.

c) COM QUE FREQUÊNCIA FAZ COMPRAS EM ESPANHA?

-Uma a duas vezes por mês.

d) QUAL A MÉDIA DE GASTOS EM CADA DESLOCAÇÃO?

-Duzentos e cinquenta a trezentos euros, incluindo combustível e refeições.

e) COMPOSIÇÃO DO AGREGADO FAMILIAR.

-Três a quatro pessoas.

f) PROFISSÃO.

- Professores;
- Funcionários públicos;
- Engenheiros;
- Médicos;
- Chefes de Serviço;
- Desenhadores;
- Empresários;
- Funcionários das Autarquias Locais;
- Aposentados da Função Pública;
- Empregados das Unidades de Saúde; e
- Construtores Cívicos, entre outros.

Conforme se pode constatar pela estrutura organizacional do inquérito “versus” respostas breves e voluntárias obtidas aleatoriamente dos inquiridos, a esmagadora maioria dos produtos adquiridos, são de preferência aqueles que efetivamente têm um preço mais baixo em Espanha, comparativamente com os preços praticados em Portugal, como se encontra evidenciado na relação de produtos elencada no quadro XII.

O motivo da deslocação é fundamentalmente a “poupança financeira” obtida, enraizando-se nos potenciais consumidores mais esclarecidos, a convicção que o Imposto sobre o Valor Acrescentado, é um elemento preponderante e responsável como fator principal minorativo na constituição do preço final para se fazerem as compras em Espanha, sendo a média de deslocações de uma a duas vezes mensais por agregado familiar.

Também os gastos na sua totalidade se situam, em média, entre os duzentos e cinquenta e os trezentos euros, por deslocação, conforme a composição do respetivo agregado familiar.

Caso incluam alimentação em restaurantes por parte do agregado familiar, o que acontece com alguma regularidade, para além dos gastos considerados supérfluos, ou até de produtos que eventualmente em Portugal não existam, então os valores financeiros dispendidos aumentam consideravelmente.

Face aos resultados dos gráficos que a seguir se mencionam, elaborados com base nas respostas obtidas nos inquéritos efetuados, podemos constatar que em média cada família portuguesa que se desloca a Espanha para aquisição de produtos e serviços, gasta, em média, cerca de quinhentos euros mensais, ou seja, seis mil euros anuais.

Obviamente que este montante de seis mil euros anuais multiplicado por milhares de deslocações no decurso do ano, e ainda tendo em consideração os sucessivos anos desde a entrada em vigor do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aquando da adesão simultânea de Espanha e Portugal à então Comunidade Económica Europeia, tem algum peso relativo em termos financeiros, nomeadamente na saída de capitais da própria região e, conseqüentemente, com reflexos implícitos na economia dessa mesma região e por arrastamento do país onde está inserida.

Ressalta ainda que os inquiridos para além de possuírem automóvel próprio e, face às profissões declaradas, são pessoas com razoável capacidade financeira, podendo

dizer-se, nas atuais circunstâncias do país, pessoas com capacidade financeira acima da média da população consumidora de Portugal que lhes permite adquirir para além dos produtos essenciais, adquirir também os chamados produtos supérfluos, que de uma forma ou outra todos somos atraídos a consumir através das mais diversas formas de “marketing”.

De realçar que a situação anómala que se verifica na região transfronteiriça Bragança- Zamora, pode ser perfeitamente transportada para outras regiões com as mesmas características de Espanha e Portugal ou de outros países que integram a União Europeia, já que, todos eles possuem regiões confinantes e taxas de imposto divergentes.

Por certo, nas zonas transfronteiriças entre Espanha e França, teremos situações idênticas, até porque, o diferencial do IVA favorece os produtos franceses, já que as taxas se situam entre 2,1% e 20% em França, enquanto em Espanha oscilam entre 4% e 21%.

Outor exemplos se poderiam descrever, no entanto o elencar das taxas do IVA na União Europeia contantes do quadro I, é bem elucidativo para se poderem fazer extrapolações sobre os desvios que podem ser provocados nos países que confinam entre si.

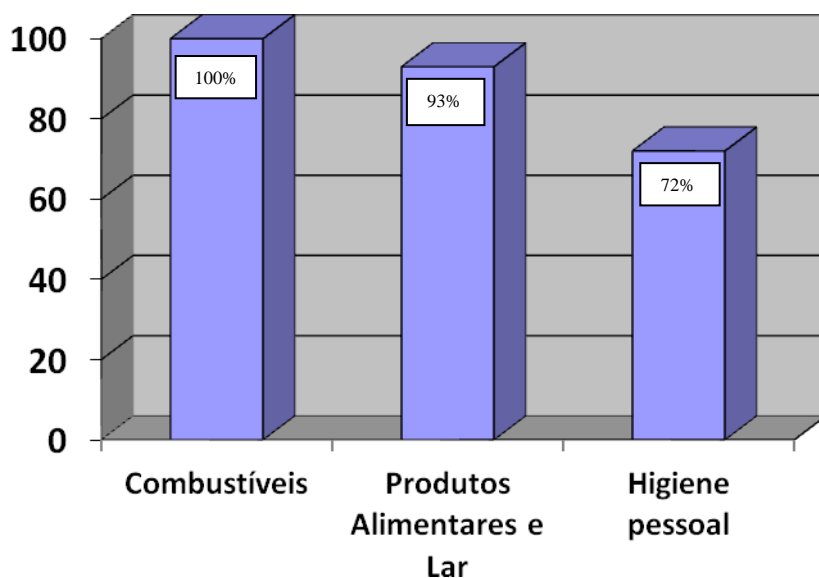
II.18 GRÁFICOS DAS RESPOSTAS OBTIDAS NOS INQUÉRITOS EFETUADOS¹¹³

II.18.1 Perfil de Consumos dos Inquiridos

Relativamente ao conteúdo dos inquéritos efetuados, em função das variáveis neles contidos, constata-se em termos de aquisições dos três principais produtos, a seguinte perioridade:

¹¹³ Gráficos da responsabilidade do autor do presente relatório.

GRÁFICO 1



Extraí-se das questões colocadas nos inquéritos que originaram a construção do gráfico 1, que no conjunto de compras de produtos e serviços efetuadas pelas famílias portuguesas nas suas deslocações a Espanha, que os produtos alimentares e de higiene pessoal têm relevância significativa, para além do combustível que, como é evidente, atinge a totalidade das pessoas que se deslocam dada o grande diferencial de preços.

Ressaltam assim, por ordem prioritária e preferencialmente:

- 1.º Combustíveis – Gasolina e Gasóleo-100%.
- 2.º Produtos alimentares e para o lar-93%, e
- 3.º Produtos de higiene pessoal-72%.

Ou seja, a totalidade dos 103 inquiridos abastecem as suas viaturas sempre que se deslocam a Espanha, considerando as diferenças de preços acentuados existentes nos dois países, que como se refere no respetivo quadro de comparação, a diferença para menos no gasóleo é de 0,12€ (10,00%), na gasolina de 95 octanas é de 0,35€ (23,49%), e na gasolina de 98 octanas é de 0,28€ (18,18%).

Convenhamos que são diferenças acentuadas e, conseqüente, motivadoras para obter alguma poupança imediata, nomeadamente pela capacidade dos depósitos de combustível das viaturas.

93% das pessoas que responderam ao inquérito adquirem simultaneamente produtos alimentares, produtos para o lar, e ainda produtos de beleza, produtos estes que consideram essenciais, considerando a habituação e a necessidade quotidiana de consumo.

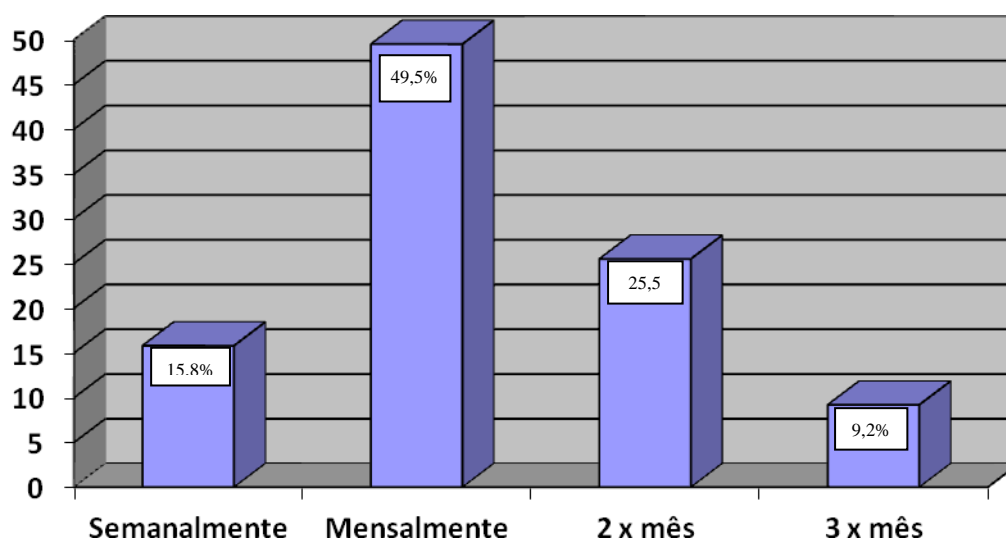
Os produtos de higiene pessoal, quer feminino, quer masculino, atingem uma percentagem de aquisição na ordem dos 72%.

Admite-se, naturalmente, até por ser intrínseco a uma grande maioria dos consumidores, que haverá sempre outros produtos denominados de menos necessários, mas que pela sua privilegiada e estratégica exposição nomeadamente nas grandes superfícies, pelo oportuno preço chamativo, entre outras potenciais motivações que acabam por “obrigar” os clientes a fazer algumas aquisições inicialmente não previstas aquando da deslocação, embora com peso diminuto em termos percentuais no total das compras - a sociedade de consumo em que estamos inseridos assim obriga...

II.18.2 Frequência com que os bragançanos se deslocam a Espanha

Era fulcral para o nosso estudo tentar apurar a frequência das deslocações a Espanha (Alcañices e Zamora) por parte dos potenciais consumidores portugueses, para aquisição de produtos e serviços

GRÁFICO 2

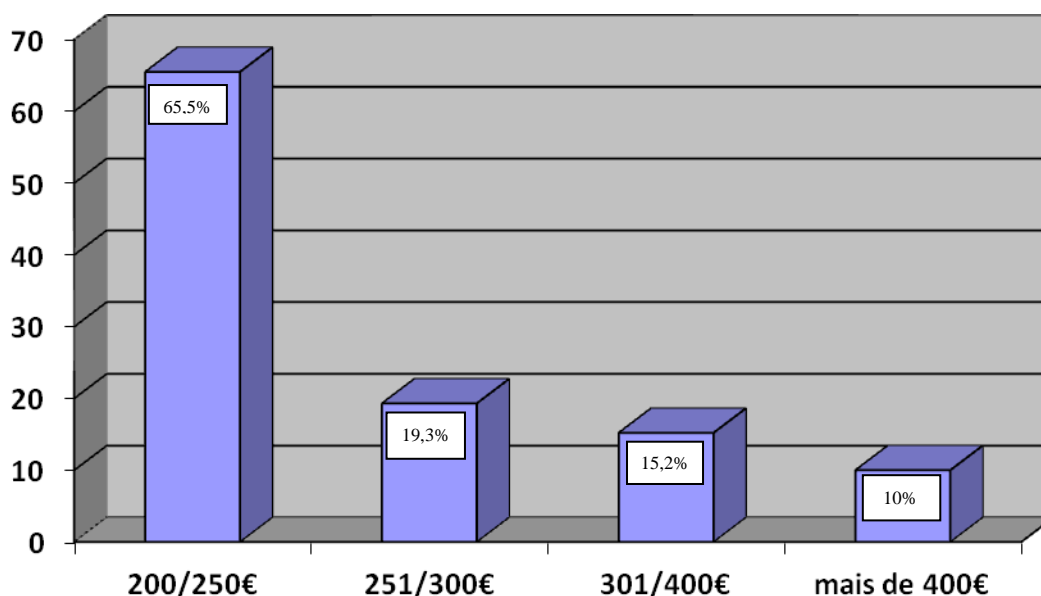


Numa média ponderada podemos concluir que os consumidores portugueses privilegiam as suas deslocações a Espanha, em média, duas vezes por mês, sendo que as deslocações semanais são preferencialmente para aquisição de combustíveis com vista ao abastecimento dos veículos automóveis ligeiros, não obstante haver também casos de automóveis pesados de transporte de mercadorias, isto porque, os respetivos depósitos têm grande capacidade de autonomia e as empresas estão sempre atentas no sentido de minimizar custos.

II.18.3 Gastos em euros por deslocação

Foram estabelecidos quatro parâmetros de enquadramento, no que concerne ao dispêndio de meios financeiros, balisados de 200,00€ a mais de 400,00€, obtendo-se o seguinte resultado:

GRÁFICO 3



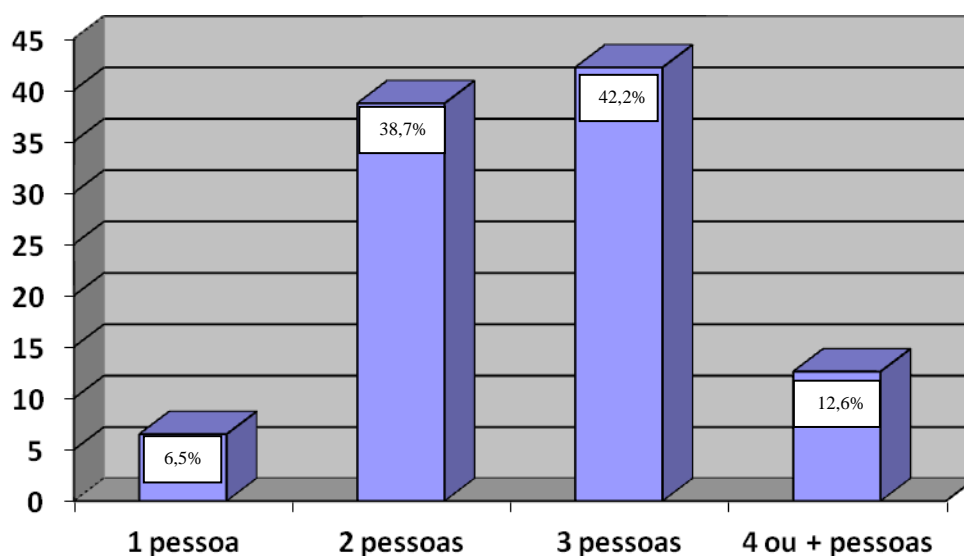
Constata-se que 84,5% dos agregados familiares, das zonas transfronteiriças que se deslocam ao país vizinho, gastam em aquisição de produtos e serviços entre duzentos a trezentos euros em cada deslocação, ou seja, a grande maioria integra-se nos dois primeiros escalões do gráfico 3.

Na agregação dos dois escalões de trezentos e um euros a mais de quatrocentos euros, temos uma percentagem de gastos de 25,2%.

II.18.4 Composição do agregado familiar dos inquiridos

Com um enquadramento entre uma e mais de quatro pessoas a constituir o agregado familiar, os resultados foram os seguintes:

GRÁFICO 4



Agregados com uma a duas pessoas ascendem a 45,2%. ($6,5\% + 38,7\%$).

Com três ou mais pessoas temos 54,8%. ($42,2\% + 12,6\%$).

Poder-se-á inferir que a média dos agregados familiares que se deslocam a Espanha para efetuarem a suas compras de produtos e serviços, se situa em três pessoas, o que, desde logo, em termos de consumo de produtos tem uma relevância acentuada face aos fluxos financeiros dispendidos.

II.19 DESAGREGAÇÃO NUMÉRICA DAS RESPOSTAS DO INQUÉRITO

INQUÉRITO PESSOAL DIRIGIDO A CONSUMIDORES PORTUGUESES QUE SE DESLOCAM A ESPANHA PARA AQUISIÇÃO DE BENS E PRODUTOS, FEITO NO PRÓPRIO LOCAL.

ESTE INQUÉRITO É CONFIDENCIAL EM TERMOS DE IDENTIFICAÇÃO DO INQUIRIDO, TENDO COMO FINALIDADE UM ESTUDO RELATIVAMENTE À COMPARAÇÃO DO CUSTO DOS PRODUTOS NA REGIÃO TRANSFRONTEIRIÇA DE BRAGANÇA ZAMORA, NOMEADAMENTE EM DUAS GRANDES SUPERFÍCIES.

1 – QUAIS OS PRODUTOS OU SERVIÇOS QUE MAIS COMPRA EM ESPANHA?

Combustíveis-103 pessoas; Produtos alimentares- 95 pessoas; Produtos de Higiene Pessoal-72 pessoas; Gás em garrafa-35; Vestuário de marca-20; Férias 15 pessoas.

2 – PORQUE FAZ AS SUAS COMPRAS EM ESPANHA?

Para poupar dinheiro-103 pessoas.

3 – COM QUE FREQUÊNCIA FAZ AS SUAS COMPRAS EM ESPANHA?

Semanalmente-16 pessoas; Mensalmente-50; Duas vezes por mês-26; Três vezes-10.

4 – QUAL A MÉDIA EM GASTOS FINANCEIROS EM CADA DESLOCAÇÃO?

200€ a 250€-67 pessoas; 251€ a 300€-20; 301€ a 400€-16; Mais de 400€-10 pessoas.

5 – QUAL A COMPOSIÇÃO DO AGREGADO FAMILIAR?

Uma pessoa-7; Duas pessoas-39; Três pessoas-43; Quatro ou mais pessoas-13.

6 – PROFISSÃO?

Professores 22; Funcionário Públicos 21; Engenheiros 11; Médicos 10; Chefes de Serviço 9; Desenhadores 7; Empresários 6; Funcionários Autarquias 5; Aposentados 5; Outras 7.

Julho, Agosto e Setembro de 2016.

II.20 CESSAÇÕES DE ATIVIDADE EM IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NAS SEIS ZONAS DE FRONTEIRA¹¹⁴

Efetuada uma análise às cessações das atividades industriais e comerciais por parte dos operadores económicos, verificadas nos seis concelhos transfronteiros portugueses e nos últimos três anos, constatámos o seguinte:¹¹⁵

QUADRO XII

CONCELHOS	2014	2015	2016	TOTAIS
BRAGANÇA	549	579	576	1704
FREIXO ESPADA À CINTA	45	37	46	128
MIRANDA DO DOURO	113	107	109	329
MOGADOURO	140	135	161	436
VIMIOSO	67	73	53	193
VINHAIS	97	106	116	319
TOTAIS	1011	1037	1061	3109

Conforme elementos descritos, o número total de operadores económicos que deixaram de exercer atividades comerciais ou industriais, ascendeu a 3109 no decurso dos anos de 2014 a 2016, com as consequências inerentes ao “términus” da venda de produtos e prestação de serviços, e ainda com uma contribuição inequívoca para o aumento do desemprego nas regiões transfronteiriças.

¹¹⁴ Mapa da responsabilidade do autor do relatório.

¹¹⁵ Fonte: Direção Geral dos Impostos-www.portal.dafp.gov.pt

Praticamente, em todos os concelhos, se verificou um aumento anual das cessações de atividade, tendo em termos globais, entre o ano de 2014 e 2016, havido um total de cinquenta contribuintes cessados, representando em termos percentuais um aumento de 5%.

Não deixa de ser relevante que também em termos de contribuintes que cessaram a sua atividade, foram os concelhos de Mogadouro e Bragança que mais contribuíam para o aumento dos operadores económicos que deixaram de exercer atos comerciais ou industriais, cujos números ascenderam no período em análise de 2014 a 2016, em três anos, a 436 e 1704, respetivamente.

Como possível explicação para este facto, temos que a cidade de Bragança, capital do distrito e com a densidade populacional mais elevada, se situa relativamente perto da fronteira com relativamente boas acessibilidades em termos rodoviários.

O concelho de Mogadouro situa-se mesmo no limite da fronteira com Espanha, confinante com várias localidades, logo, um “convite” à poupança de alguns euros.

É altamente preocupante a redução da atividade comercial e industrial não só pelos constrangimentos que provoca, mas ainda pela dinâmica implícita que se vai perdendo nas localidades mais afetadas.

Obviamente que não podemos esquecer os problemas financeiros em que o país ainda está mergulhado, seja por influências externas ou internas, que acabam por criar perturbações em alguns sectores, pesando, consequentemente, em todas as variáveis que contribuem para a recessão que presentemente se atarvessa.

Acreditamos que o diferencial do IVA entre os dois países ainda que seja uma variável de pouca expressão será também o responsável direto pelas cessações de atividade dos operadores económicos, contribuindo para a perda da dinâmica empresarial no nordeste transmontano transfronteiriço.

II.21 PROJETO ORIGINÁRIO DA COMUNIDADE E A REFORMA DO IVA

A tributação das operações económicas do princípio do destino para o princípio da origem, projeto originário da Comunidade, tornou-se impraticável, não pela falta de ideias e projetos em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, mas sim pela falta de confiança entre Estados-membros e entre Administrações Fiscais reconhecidamente detentoras de capacidade influenciadora na construção e decisão política global.

Constata-se pelo “modus operandi” que as administrações fiscais de cada país, são muito cerradas, muito herméticas, não abdicando das suas prerrogativas, das suas práticas e dos seus poderes, gerando a falta de confiança entre essas mesmas administrações fiscais e, consequentemente entre governos, consubstanciada no facto de os Estados-membros passarem a depender mais uns dos outros na arrecadação de uma parte considerável da receita própria do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ocasionando esta “desconfiança” na impossibilidade de um acordo sobre um sistema de compensação que garantidamente permitisse ao Estado-membro do destino a afetação das receitas a que tinha direito como Estado onde efetivamente se produziria o respetivo consumo dos bens ou serviços.

Já lá vão quinze anos de regime transitório, e naturalmente com a constatação deste facto pela Comissão e pelo próprio Parlamento Europeu, foi aceite que a passagem da tributação para o princípio da origem, sendo tecnicamente possível, não o era em termos políticos.

Assim sendo, foi encontrada uma solução pragmática e politicamente viável, assente no princípio do destino, sendo introduzidas melhorias no regime atual, traduzidas na simplicidade, robustez e eficiência, ou seja, mais adaptado ao mercado único.

A reforma do Imposto sobre o Valor Acrescentado é uma exigência dos operadores económicos, dado que um sistema comum fragmentado, para já, por vinte e oito sistemas nacionais, exigem uma redução de custos de cumprimento, de exigências burocráticas nas transações intraeuropeias, dado verem-se confrontados com uma

ultrapassada tributação das entidades públicas, acrescidas da situação de sistemas sofisticados de fraude, como a actual “fraude carrossel”, propiciadora de grandes fugas de receitas em termos de IVA, para além de outros impostos, como antes se evidenciou.

É por demais evidente que os interesses e objetivos dos Estados-membros e dos respetivos operadores económicos são divergentes, tornando incerto o destino final da reforma do IVA.

É que, uma solução equilibrada, técnica e em termos políticos viável é praticamente impossível, pelo menos nos tempos que correm, como se pode inferir pela evolução dos trabalhos do *VAT Expert Group*, que foi propositadamente criado para assessorar a Comissão Europeia nesta área específica.

Para evitar “males maiores”, a própria Comissão, reconhece que determinadas propostas poderão ser viáveis somente a médio prazo.

Reconheçamos, sem pruridos do “politicamente incorreto”, que estamos a falar no imposto mais harmonizado da União, no imposto de adoção obrigatória na União, e, conseqüentemente, a Comissão não pode correr o risco de um deslize, porque a acontecer seria uma derrota para além de um descrédito de amplitude internacional do Projeto Europeu, com conseqüências imprevisíveis.

II.22 ATIVIDADES ISENTAS DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO EM PORTUGAL E EM ESPANHA,

Por razões meramente socioeconómicas, a Sexta Diretiva prevê determinadas isenções de imposto, tendo em consideração algumas atividades de interesse geral, que em termos genéricos abrangem:

-Hospitalização e assistência médica e sanitária;

- Bens e serviços relacionados com a assistência e a segurança social;
- Ensino escolar ou universitário; proteção da infância, juventude e idosos;
- Determinadas prestações de serviços culturais; desporto e educação física;
- Atividades políticas, sindicais, religiosas e cívicas;
- Certas operações de seguro; Concessões de crédito;
- Certos Serviços bancários;
- Operações de Correio; entre outros.

Face ao balizar das isenções de imposto estabelecidas pela Comunidade, cada país plasma nos seus códigos do IVA, as que entende mais necessárias e adaptáveis em termos de implementação.

Em Portugal, o artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado prevê as isenções nas operações internas, elencando textualmente as que estão isentas, destacando-se nomeadamente:

- Prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico e para-médico, incluindo as praticadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;
- A transmissão de órgãos, sangue e leite humanos, o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias;
- Serviços no âmbito da Segurança Social; atividades de creches, jardins-de-infância, formação profissional; ensino escolar ou superior;

- Prestações de serviços efetuados por organismos sem fins lucrativos no âmbito da prática desportiva, recreativa e educação física, colóquios, conferências, seminários de natureza científica, cultural, educativa ou técnica;
- Transmissão de direitos de autor, serviços de telecomunicações, serviços de remoção de lixo, prestação de serviços por empresas funerárias e cremação;
- Operações de crédito, administração e gestão de fundos de investimento, operações de seguro;
- Operações de transmissões de imóveis, lotaria e apostas mútuas da Santa Casa da Misericórdia;
- Prestações de serviços realizados pelas cooperativas aos seus associados, entre outras.

Por sua vez, os artigos 7.º e 20.º do Código do IVA em Espanha, também no âmbito das operações isentas de imposto, estabelecem:

- As entregas gratuitas de amostras de mercadorias sem valor comercial relevante, com fins de promoção das atividades empresariais ou profissionais;
- As prestações de serviços de demonstração a título gratuito para promoção das atividades empresariais ou profissionais; as entregas sem contraprestação de impressos publicitários;
- Os serviços prestados por pessoas físicas em regime de dependência, provenientes de relações administrativas ou laborais;
- Os serviços prestados por cooperativas de trabalho associado aos sócios das mesmas;

- As entregas de bens e prestação de serviços realizados diretamente pela Administração Pública, Administração Local, Administração Geral do Estado, Administrações das Comunidades Autónomas;
- As entregas de bens e prestação de serviços pelas entidades gestoras e serviços comuns da Segurança Social; dos Organismos autónomos, das Universidades públicas e Agências Estatais; e ainda qualquer entidade de direito público com personalidade jurídica autónoma atribuída por lei;
- As prestações de serviços efetuadas no âmbito do serviço postal universal;
- As prestações de serviços de hospitalização e assistência sanitária, realizadas por Entidades de Direito público; as prestações de serviços realizadas no âmbito das respetivas profissões por estomatologistas, odontólogos, mecânicos dentistas e protésicos dentários;
- As entregas de bens e prestações de serviços realizadas pela Segurança Social; assistência social; proteção de infância; assistência à terceira idade; Educação especial; assistência a minorias étnicas, a refugiados;
- Educação, ensino e formação profissional;
- Prestações de serviços realizadas por organismos e entidades legalmente reconhecidas e sem fins lucrativos, cujos objetivos sejam de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica ou cívica, realizadas no âmbito das suas finalidades específicas;
- Serviços prestados por pessoas físicas que pratiquem desporto e educação física;
- Prestações de serviços com transportes de doentes, operações de seguro, empréstimos por instituições de crédito; operações bancárias;

-Lotarias, apostas e jogos organizados pela Sociedade Estatal de Lotarias e Apostas do Estado e Organização Nacional de Cegos; Arrendamentos de edifícios urbanos; entre outras.

Numa análise pormenorizada às situações de isenção de imposto plasmadas na lei portuguesa e na lei espanhola, não obstante em termos de balizamento, respeitarem o preconizado pela sexta diretiva, facilmente se infere que existem opções diferentes nos dois países, ou seja, o que num país pode estar isento de imposto, no outro pode estar sujeito a uma taxa que, eventualmente, até pode ser a mais ou menos elevada em termos de tributação.

Julgámos pertinente trazer à colação a temática das isenções previstas Códigos do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dos dois países, para evidenciar, conjuntamente com a situação das taxas e listas de produtos, as distorções que cada país pode criar relativamente aos demais, ao ser-lhes permitida a possibilidade de legislar em matérias que em vez de harmonizar o imposto, acabam por criar algumas potenciais conflitualidades e concorrência nos Estados-membros, com especial relevância nas regiões transfronteiras, como reiteradamente se vem referindo.

Entendemos que estas distorções se tornam símbolos do anacronismo das regras do Direito da União Europeia, estando manifestamente em rotura com o princípio da neutralidade, pelo que é imperioso e cada vez mais urgente proceder-se a uma revisão do normativo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, devendo adotar-se uma solução ainda que gradual em termos de aperfeiçoamento do sistema.

Sendo improvável a eliminação das isenções por se reportarem a atividades de interesse geral, era necessário numa primeira fase reduzir e até extinguir algumas, ainda que em favor de outras, nomeadamente as operações financeiras, jogos e lotarias, procedendo-se a estudos específicos de índole técnica das situações a extinguir ou a acrescentar.

II.23 INDEFINIÇÕES DA POLÍTICA FISCAL EUROPEIA

Dominique Berlin afirma:

“ ...só é possível levar a cabo uma política fiscal num território sobre o qual o poder político possua uma competência exclusiva em matéria fiscal...”¹¹⁶”

É óbvio que nas atuais circunstâncias, a União Europeia estará longe de se enquadrar na afirmação do conceituado especialista em Legislação Europeia e Administrativa, daí que também entendamos não haver uma verdadeira política fiscal europeia, obstaculizando uma atuação homogénea no sentido da implementação da tão propalada harmonização fiscal, que em nosso modesto entender não teria que ser em sentido lato mas, pelo menos, em sentido restrito iniciando-se pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou seja por um imposto indireto de adoção obrigatória no seio da Comunidade Europeia.

Isto porque, julgam entender que uma intervenção exclusiva ou pelo menos preponderante na área dos impostos poderia acarretar um “preço político” que a União Europeia não quer que aconteça, pelo simples motivo de a política fiscal não fazer parte da sua competência exclusiva, pela inexistência de um território da União em termos fiscais, já que, como se sabe, continuam a existir diversos tipos de fronteiras fiscais e aduaneiras no seu seio.

Esta situação leva-nos a concluir que a União acaba por possuir competências partilhadas com os Estados-membros, estes sim que possuem a soberania fiscal, ou seja têm o poder de impor as regras de tributação nos seus espaços territoriais. Julgamos ainda que poderá estar em causa uma base de confiança que não surge de geração espontânea nem tão pouco de em termos geográficos, todos assumirmos a condição de europeus.

É imperioso que se comece a interiorizar, que a confiança deve ser implementada ou construída diariamente entre países que factualmente possuem muitas diferenças quer

¹¹⁶Professor Collège European (Paris) - Legislação Europeia e Administrativa.

ao nível cultural, linguístico, religioso, jurídico, civilizacional, económico, entre outras, que acabaram por ser ampliadas com o alargamento comumente aceite aos novos países de Leste.

Desde há uns anos a esta parte, muito se tem escrito e falado na eventual criação de um verdadeiro imposto europeu, passando pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado, Imposto sobre as Sociedades e mesmo pelos Impostos sobre a Energia, no entanto, não obstante todos os esforços desenvolvidos, até ao presente momento têm sido infrutíferos, tendo-se decidido diferir esta questão para as perspetivas financeiras do período 2014-2020.

Ao que nos é dado constatar as perspetivas financeiras em vigor não retomaram o tema, tendo apenas colocado na agenda a reforma do IVA no sentido de um novo recurso próprio, inferindo-se portanto que o tão propalado imposto europeu ficará para “*Ad kalendas graecas*”.¹¹⁷

Entendemos que uma estratégia que centra as atenções na criação de um imposto europeu, atendendo apenas ao orçamento europeu, sem ter em atenção o controlo ou a racionalização dos défices e da dívida dos Estados-membros, dificilmente se compatibilizaria a coesão económica, social e territorial exigida pelos Tratados, contribuindo para uma maior assimetria consubstanciada na exportação de mão-de-obra baixa, recursos humanos de exceção, entre outros, dos países com economias mais débeis, para os países do centro, nomeadamente para aqueles ou aquele que aparenta o atributo de “dominador”, ou até mesmo vocacionado para um imperialismo cada vez mais centralizador.

Pode afirmar-se, mesmo correndo o risco de se cometer um eventual erro de análise, que na verdadeira aceção da palavra, não há uma política nem um direito fiscal europeu. Logo, quando abordamos esta temática como tradução jurídica daquela política, estamos a falar de uma política e de um direito de regulação económica aplicada à fiscalidade dos Estados-membros, já que, o primeiro objetivo é o de

¹¹⁷ Wikipédia, enciclopédia livre – Expressão latina que indica algo que jamais ocorrerá.

contribuir para uma integração económica, particularmente para o desenvolvimento de um ambiente concorrencial no mercado interno.

Relativamente à fiscalidade indireta, nomeadamente o IVA, não sendo possível, para já, a uniformização fiscal, ela aparece como o meio mais capaz de concretizar uma política fiscal europeia justa.

No entanto os Tratados impedem, ou têm impedido de recorrer a esta forma interventiva, pois o processo de decisão por unanimidade em matéria fiscal que se encontra implementado, não favorece os processos de harmonização fiscal, gerando, consequentemente enormes dificuldades na obtenção de uma resposta imediata a situações de crise, não apenas por dificuldades do quadro jurídico decisório, mas fundamentalmente por interesses antagónicos geradores da consequente falta de confiança entre os Estados-membros.

São estas variáveis, nomeadamente as visíveis e permanentes hesitações, que em nosso entender, conduzem inevitavelmente a uma “encruzilhada” da política fiscal europeia e do seu direito, que pode ser influenciadora para outros setores, com as consequências que se começam a sentir em vários países.

II.24 PARA UM CRESCIMENTO ECONÓMICO NO MUNDO GLOBALIZADO.

A gestão e o planeamento fiscal internacional é um fenómeno candente do nosso quotidiano, pelas mais variadas razões.

Quer do lado dos operadores económicos e até mesmo das entidades públicas nacionais e internacionais, são evidentes os sinais preocupantes que emanam no atual contexto mundial globalizado.

É uma realidade complexa, nomeadamente ao nível dos princípios do direito fiscal internacional, tendo em consideração as práticas permitidas e na sua substância abusivas, pela inexistência de sedimentação ao nível dos conceitos, verificando-se

uma constante evolução deste fenómeno nas instâncias internacionais e na própria jurisprudência.

No “nosso mundo” globalizado, para que possamos ter um crescimento económico sustentado, quer a nível de cada país, quer ao nível da União Europeia, é imperiosa a existência de um sistema fiscal transparente, para que todos os indivíduos sejam devidamente informados das regras existentes que culminam no imposto que vão pagar, ou seja em quanto é que este “encargo” vai onerar o seu rendimento.

Esse mesmo sistema fiscal tem que se equitativo para que pessoas com rendimentos iguais tenham tributação igual:

- ser simples para minimizar custos com encargos administrativos e, fundamentalmente, restrição da fraude evasão fiscais; e
- ainda eficiente no sentido de conseguir uma harmonização sempre que haja alterações substanciais na estrutura de qualquer imposto.

Desde que um sistema fiscal cumpra estes princípios, quer estejamos a falar de impostos diretos ou indiretos, a probabilidade de se alcançarem resultados positivos é bastante acentuada, pese embora o facto de na prática, esses resultados estejam longe de ser alcançados.

Ainda no que concerne ao fenómeno da globalização, não podemos deixar de fazer alusão ao orientador da presente tese de doutoramento, Professor Doutor José António Chamorro y Zarza plasmados em “Los principios constitucionales del Derecho Financiero y Tributario y su deseable implementación en el Derecho de la Unión Europea”, onde afirma “ *La actual globalización es un hecho que puede encontrar su antecedente en organizaciones supranacionales como la Unión Europea. Los Estados que integran esta organización han renunciado a parte de su soberanía financiera y tributaria cediéndola a la Unión Europea. En este contexto se defiende la conveniencia de que el Derecho de la Unión Europea assuma ciertos*

principios constitucionales del Derecho financiero y tributário como garantia de los ciudadanos”

Partilhamos uma total concordância sobre esta temática da globalização, no entanto os Estados “perderam” alguma soberania em detrimento do coletivo, sendo do conhecimento generalizado que os países que fazem parte integrante da União Europeia renunciaram parcialmente à sua soberania tributária em favor dessa mesma União Europeia.

Logo, urge que os princípios constitucionais do Direito Tributário se assumam como uma garantia dos cidadãos no sentido de harmonizar os ordenamentos fiscais, nomeadamente os que são impostos pela própria União Europeia, com vista a evitar distorções na verdadeira e inevitável “globalização”.

O artigo 21.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia – CDFUE, perconiza a implementação do princípio da igualdade em matéria tributária, ou seja, sem qualquer espécie de discriminação nomeadamente patrimonial.

Independentemente das reformas que os Estados-membros têm vindo a realizar a harmonização fiscal que a União Europeia deseja concretizar, verifica-se que nas atuais circunstâncias a fiscalidade é, só por si, um bastião da soberania dos Estados dando a entender que só a muito longo prazo é que se pode pensar numa Política Fiscal Comum, o que, em nossa opinião é um risco de elevado grau, tendo em consideração o fenómeno da globalização transversal a todo o planeta terra.

II.25 NECESSIDADE DE INTERCÂMBIO AUTOMÁTICO NO ÂMBITO DA FISCALIDADE.

É a diretiva 2011/16/EU que regula a cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade entre Estados-membros.

É também uma verdade de “La Palice” que se tem vindo a verificar um aumento exponencial do Planeamento Fiscal Agressivo, com benefícios e desfasamentos

visíveis com o objetivo de minimizar ou obter vantagens de determinados aspetos de um sistema fiscal ou dos desfasamentos existentes entre dois sistemas fiscais.

Este sistema “inventivo” conduz a que a mesma despesa seja abatida no Estado de origem e no Estado de residência, ou seja a uma dupla dedução e, simultaneamente a uma dupla não tributação traduzível na não tributação dos rendimentos no seu Estado de origem nem tão pouco no Estado de residência do beneficiário.

São estas “desatenções” ou falta de vontade de atuação, que conduzem a que a fraude e a evasão fiscais na União Europeia, apresentem dimensões cada vez mais elevadas, alicerçadas na elevada globalização e mobilidade dos contribuintes, que dificultam a determinação justa da matéria tributável, comprometendo inequivocamente o funcionamento interno correto e justo dos Estados.

Atenta a este fenómeno a Comissão Europeia, no mês de março de 2015, difundiu uma comunicação relativa a uma proposta de diretiva com vista à implementação de trocas automáticas de informações entre Estados-membros, sendo necessária a alteração da diretiva 2011/16/EU, visando definitiva e obrigatoriamente a cooperação administrativa entre os Estados-membros no domínio da fiscalidade.

Objetivamente é garantida uma cooperação eficaz e abrangente entre as diversas administrações fiscais dos Estados-membros, com a exigência da troca automática de informações de base no tocante à matéria de acordos fiscais prévios transfronteiriços e ainda de acordos prévios de preços de transferência com todos os Estados-membros.

Em termos práticos, podemos definir a partilha de informações com vista a serem os próprios Estados-membros a estarem melhor posicionados com vista à avaliação do potencial impacto e a oportunidade dos acordos.

Esta proposta baseia-se nas regras existentes e preconizadas pela Diretiva 2011/16/EU, respeitantes a trocas de informações, com utilização de formulários normalizados, indo de encontro aos desenvolvimentos implementados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico-OCDE no que concerne à erosão da matéria tributável e à transferência de lucros, constantes do

relatório BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), resultantes da reunião dos Ministros das Finanças do G20, realizada em julho de 2013 para o combate à erosão fiscal e ao desvio de resultados para jurisdições de baixa tributação.

Não deixa e ser curioso verificar-se que a reação dos Estados-membros a esta temática, ocorre após dois anos da já citada reunião do G20....

A proposta do Conselho respeita os “*princípios da subsidiariedade e proporcionalidade*” consagrados nos n.ºs 3 e 4 do artigo 5.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que defende que exista uma aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros e que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno.

Objetivamente pretende-se assegurar que todos os Estados-membros disponham da globalidade das informações suficientes sobre os acordos prévios fiscais e ainda os acordos de preços de transferência não poderem ser efetuados através de uma ação não coordenada por cada Estado-membro, ou seja, em termos práticos a troca de informações sobre este tipo de acordo que eventualmente possam afetar a matéria tributável, exige uma abordagem comum obrigatória por parte dos mesmos, com vista à obtenção de uma maior transparência na gestão das normas fiscais relativamente ao imposto.

Os acordos fiscais são realizados tendo por base as estruturas transfronteiriças, onde os Estados têm inter-dependência para obter essa mesma informação, pois os Estados-membros que trabalham em conjunto, estão em melhor situação do que aqueles que atuam sozinhos, no sentido de assegurar uma eficácia do sistema de troca de informação relativo aos acordos fiscais prévios.

Entendemos que a forma de maximizar a eficácia, garantindo uma transparência do sistema fiscal e cooperação entre as diversas administrações fiscais na luta contra a evasão fiscal, passará pela harmonização da legislação existente nesta matéria para

que todos dispusessem dos mesmos mecanismos fiscais, não existindo, conseqüentemente, diferenças entre os Estados, contribuindo assim para evitar a erosão fiscal que se tem verificado ao longo dos anos, provocando uma constante redução das receitas fiscais nacionais, impedindo os Estados-membros de aplicar políticas fiscais mais favoráveis ao seu crescimento.

A implementação deste sistema, que exige uma grande transparência, torna-se urgente e necessária, com vista ao reforço dos mecanismos e instrumentos consagrados na Diretiva 2011/16/EU.

II.26 SIMPLIFICAÇÃO E MAIOR EFICÁCIA DO SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

É nossa convicção que o sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado necessita de uma adaptação às novas exigências que o “mundo da globalização” vai impondo, sem que haja o desvirtuar do mecanismo do imposto tal como foi concebido, nomeadamente no que concerne à equidade, sob pena de o Projeto Europeu correr o risco de entrar numa trajetória perigosamente descendente e irreversível.

No tocante à simplificação estariam em primeira linha as questões inerentes à respetiva legislação do Imposto sobre o Valor Acrescentado na União Europeia e ainda as questões relacionadas com a transversalidade da estrutura organizacional das Administrações Fiscais no tocante à necessária melhoria de coordenação e cooperação.

Torna-se também imperioso fornecer às empresas melhores e mais acessíveis informações a nível da União Europeia, em várias línguas, informações sobre registo, faturação, declarações, taxas e listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

È que, facilmente se conclui através de avaliações económicas efetuadas, que os custos de conformidade para as empresas são elevados, variando entre dois e oito por cento da cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, com o acréscimo dos encargos adicionais quando as relações comerciais se estendem ao comércio intra União Europeia.

Também a insuficiência de harmonização das regras do Imposto sobre o Valor Acrescentado, traduz-se numa determinada complexidade e incerteza jurídica sentida pelos operadores económicos.

Em termos de maior eficácia e nas atuais circunstâncias, ressalta a necessidade de redução das isenções de interesse público que cada Estado-membro estabelece, verificando-se através das regras atualmente em vigor constrangimentos sob o ponto de vista económico, pela falta de neutralidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado, bem como as distorções de concorrência criadas, para além da respetiva complexidade, já que, as isenções são divergentes ao nível de cada Estado-membro.

Em igualdade de situação temos as organizações sem fins lucrativos, as quais poderiam ser compensadas com mecanismos específicos a introduzir pelos Estados-membros, em deterimentos de isenções ou restituições de IVA, bem como de outros impostos.

Facilmente se conclui que o atual modelo comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado na União Europeia denota inúmeras insuficiências resultantes, fundamentalmente e em nosso entender, da visível insuficiência de harmonização legislativa, que originam as mais variadas e distintas interpretações das regras comunitárias deste imposto indireto, para além das derrogações permitidas ao sistema comum, com os inconvenientes já anteriormente abordados sobre os custos de cumprimento, a sua complexidade e burocracia, conducentes a esquemas fraudulentos e de difícil controlo por parte das administrações fiscais, originando como foi exaustivamente provado a fugas e evasões de imposto, com prejuízos

visíveis para os cofres dos Estados-membros atingidos pelos esquemas fraudulentos, bem como, para o orçamento da própria Comunidade.

Este grau insatisfatório de harmonização do imposto, coloca em causa o tão falado e defendido princípio da neutralidade, originando, conseqüentemente, significativas distorções de concorrência nos mais diversos domínios em situações mais específicas nalgumas regiões e países da União Europeia, sendo urgente a reconstrução de um tecido europeu para o desenvolvimento de uma forma integrada e, simultaneamente, a criação de mecanismos que controlem a indesejável cocorrência fiscal, sempre prejudicial em termos do Imposto sobre o Valor Acrescentado com reflexos em alguns operadores económicos de características mais débeis e mesmo no público consumidor.

Reiteramos que o Imposto sobre o Valor Acrescentado pode ser em sentido figurativo considerado como “um polvo anestesiante”, dado incidir sobre a quase totalidade de atos do consumo quotidiano.

Como bem dizia uma das maiores especialistas portuguesas na temática do Imposto sobre o Valor Acrescentado:¹¹⁸

“É aterrorizador ver que todas as ações da nossa vida têm IVA incorporado”

Em abono da verdade diga-se que o Imposto sobre o Valor Acrescentado, não está implantado somente na Europa.

Este tributo indireto é transversal a uma parte significativa do nosso planeta terra, já que mais de 160 países adoptam este sistema de tributação indireta, por se tratar de um imposto “anestesiante” e bem aceite em termos de comércio internacional dado

¹¹⁸ Clotilde Celorico Palma, membro do VAT expert group da Comissão Europeia. Revista dos Técnicos oficiais de Contas n.º 176 (2014), Lisboa.

continuar fundamentalmente a gerar receitas para os respetivos Estados, tornando-o detentor de uma caraterística especial – “*very attractive tax*”.

II.27 A HARMONIZAÇÃO FISCAL E O PREVISÍVEL FUTURO DA UNIÃO EUROPEIA.

É nossa convicção, atendendo ao decorrer dos anos e às investigações/constatações verificadas, que nunca existiram políticas concretas e efetivas de uniformização fiscal, tendo as tentativas para harmonizar os impostos indiretos, nomeadamente o Imposto sobre o Valor Acrescentado, fracassado em toda a linha.

A harmonização fiscal, definida e escrita pelos responsáveis da União Europeia, assenta na seguinte permissão:

“Coordenar os regimes fiscais dos países europeus de maneira a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno”¹¹⁹

No entanto, e relativamente à regulação dos impostos indiretos, verifica-se que dos diversos tratados europeus a orientação, ainda que encapotada, que se trata de matéria legislativa soberana de cada Estado-membro, o que, inequivocamente conduz a avanços reduzidos.

A importância da harmonização fiscal conduz a que só podem existir políticas económicas eficazes num espaço comum – monetário, financeiro e económico diferenciado, se a orientação das políticas monetárias fiscais dos diversos Estados-membros forem centralmente coordenadas, evitando os desequilíbrios internos entre países.

A ser assim, a harmonização fiscal conduziria necessariamente ao aparecimento de uma área unificada, com vista à eliminação de obstáculos fiscais à atividade

¹¹⁹ Portal da União Europeia.

económica transfronteiriça, combatendo a concorrência fiscal prejudicial e, simultaneamente contribuir para uma cooperação entre as Administrações Fiscais no sentido de combater a fraude e evasão fiscal.

A atual situação de desarmonização fiscal, acaba por remeter os Estados-membros para desequilíbrios acentuados na União Europeia, no que concerne a medidas políticas, económicas, monetárias e naturalmente fiscais.

Como corolário da atual situação verifica-se a parigmatização na deslocalização de empresas procurando os denominados “paraísos fiscais”, na Europa e fora dela, contribuindo para desvios de consumos entre países europeus e, naturalmente, na fuga de capitais com consequência da perda de receitas, transversais aos Estados-membros e a Bruxelas.

Considerando as altas funções que o Senhor Junker exerce na Europa, e para ilustrar o que se acaba de escrever e ainda a incoerência de alguns responsáveis, trazemos à colação a recente reportagem francesa sobre a evasão fiscal “ *Como conseguem as grandes empresas americanas e não só, fazer do Luxemburgo, Holanda e Irlanda um paraíso fiscal*”

É dito e, que saibamos não desmentido, que a investigação de diversos jornais de vários países, revelou um esquema que permitiu a trezentos e quarenta grandes multinacionais fugirem aos impostos nos países de atividade, através de engenharias complexas, que passavam pelo Luxemburgo com o acordo do governo, tendo a maioria sido negociados no decurso do mandato como primeiro-ministro desse mesmo governo, do atual presidente da Comissão Europeia.

Empresas multinacionais como: Pepsi, IKEA, AIG, Coach, Deutsche Bank, Laboratórios Abbott, Amazon, Apple e Google, entre cerca de trezentos e quarenta, fizeram acordos secretos com o governo do Luxemburgo, que permitiu deixar de pagar milhões de impostos nos seus países de atividade, implementando uma complexa arquitetura fiscal consubstanciada num acordo com os responsáveis, ao

tempo, pelo governo luxemburguês, que entregava, para cada caso, uma “carta de conforto”¹²⁰ no sentido de viabilizar e legalizar a situação.

Paralelamente, e para agravar mais toda esta panóplia de “engenharias fiscais”, verifica-se uma situação paradigmática da desarmonia fiscal existente, consubstanciada nos procedimentos administrativos relacionados com o Imposto sobre o Valor Acrescentado, fundamentalmente, pela falta de regras precisas para que os procedimentos fossem semelhantes ou iguais em todos os Estados-membros, com vista a uma agilização uniforme.

Em média, um operador económico interveniente num “negócio” efetuado em dois Estados-membros da União Europeia tem que lidar com a existência de cerca de dez ou mais situações diferentes entre as administrações fiscais desses mesmos estados intervenientes que, como obviamente e se compreende conduz à desmotivação de iniciar quaisquer contatos comerciais, não só pelas burocracias que vai enfrentar mas ainda pelos custos que comportam.

Como fator agravante, surge ainda a variação, em algumas situações, com uma “decalage” bastante acentuada das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em cada país, não respeitando a variação entre os limites estabelecidos, que conduz a um afastamento dos parâmetros de harmonização fiscal que a Comissão Europeia vem perconizado em termos teóricos, mas que em termos práticos, como comprovadamente se constata, não consegue implementar, face à posição dos Estados-membros com mais capacidade de influência em diversas vertentes e ainda pela preponderância estabelecida da regra da “unanimidade”, que conduz à impotência dos países com economias mais frágeis, “discutir” e, consequentemente fazer aprovar, as alterações legislativas de interesse da maioria dos estados interessados.

¹²⁰ ICIJ-International Consortium of Investigative Journalists.

II.28 COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU

No decurso das investigações levadas a efeito para concretização da presente tese de doutoramento e, já na sua fase final, a Comissão Europeia elaborou uma comunicação, mais concretamente no corrente ano de 2016, para implementar até 2017, que em nosso entender é deveras importante, tendo em consideração os temas que se propõe tratar,¹²¹ e que, obviamente, achámos de todo o interesse escarpelizar em algumas veretentes, não só pelo interesse que suscita mas ainda para memória futura.

Está inequivocamente comprovado que em cada país a temática fiscal não é estática mas sim dinâmica, logo, numa Europa ainda a vinte e oito, (o Brexit começa a ser calendarizado para o ano de 2019) o Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo um imposto obrigatório e comunitário, terá que ter um dinamismo permanente se pertendermos ser agressivos em termos globais, com as adaptações julgadas convenientes pela maioria e não pela unanimidade dos Estados-membros tendo em especial atenção o fenómeno da globalização, com vista a ser cada vez mais justo e não gerador de distorções entre países, evitando no limite, a possível desagregação, que determinados responsáveis ou candidatos ao “poder” de alguns países têm aproveitado para “insinuarem” possíveis referendos sobre a continuidade na União Europeia.

Casos paradigmáticos como a França e Itália, para além de outro que poderão vir a seguir, são por demais evidentes, já que, segundo especialistas nesta matéria, conduziriam à desagregação total da União Europeia, com resultados imprevisíveis neste momento.

¹²¹ Comissão Europeia, Bruxelas, 7.4.2016 COM(2016)148 final.



Bruxelas, 7.4.2016
COM(2016) 148 final

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU

relativa a um plano de ação sobre o IVA

Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir

Esta é literalmente a página inicial da comunicação da Comissão Europeia, que, pela sua importância, nos pareceu oportuno plasmar no presente trabalho de investigação e que, não pederíamos deixar de abordar, considerando que no seu conteúdo, elenca temas que parcialmente são condicentes com aqueles que nos preocupam e que, em algumas situações da nossa investigação abordamos exaustivamente, como é o caso das listas de produtos e serviços e fundamentalmente das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Assim, para além de temas importantes que a Comissão Europeia trata na sua comunicação, realçamos os seguinte:

Ponto 3 – Medidas urgentes para combater os desvios do IVA.

Ponto 4 – Medidas a médio prazo para combater os desvios do IVA: rumo a um espaço único sólido do IVA na EU.

Ponto 5 – Para uma modernização das taxas.

5.1 – Opção 1: Prorrogação e revisão regular da lista de bens e serviços a que podem ser aplicadas taxas reduzidas.

5.2 – Opção 2: Supressão da lista.

Na introdução da comunicação da Comissão Europeia - As vantagens de um espaço único do IVA na EU pode ler-se: *“O presente plano de ação define a via para a criação de um espaço único do IVA na EU. Um espaço único do IVA que possa apoiar um mercado único mais aprofundado e mais equitativo e contribua para impulsionar o emprego, o crescimento, o investimento e a competitividade. Um espaço do IVA que seja adequado ao século XXI.”*

No decurso da introdução afirma-se: *“Em suma, há que modernizar e reformular o IVA, o que não será fácil de alcançar. A reforma do sistema em vigor tem-se revelado difícil e a exigência de unanimidade entre todos os Estados-Membros para decidir qualquer alteração representa um sério desafio. No entanto, cada vez mais, manter o status quo não é uma opção”...*

“Chegou o momento de agir. Está na hora de criar um verdadeiro espaço único do IVA na EU para o mercado único.”

“...Acresce que os Estados-Membros consideram estar indevidamente limitados nas suas políticas de fixação de taxas. A mudança de paradigma que, nos últimos anos, passou a ser favorável ao princípio da tributação no destino exige uma reflexão mais alargada sobre as consequências a extrair para o sistema do IVA e as normas da EU que regem as taxas do IVA.”

Já na parte final da introdução escreve-se: *“Globalmente, o presente plano de ação define as etapas progressivas necessárias para um espaço único do IVA na EU. Prevê ações imediatas e urgentes para combater os desvios do IVA e adaptar o sistema do IVA à economia digital e às necessidades das PME, fornecendo orientações claras e a mais longo prazo sobre o sistema definitivo do IVA e as taxas do IVA.*

Chegou a hora de tomar decisões sobre todas estas matérias. Acima de tudo, é imprescindível uma liderança política para superar os obstáculos profundamente enraizados que têm bloqueado o progresso no passado e, por último, adotar as reformas necessárias para combater a fraude, eliminar os obstáculos administrativos e reduzir os custos regulamentares para simplificar a vida das empresas.”

Não podíamos estar mais de acordo, conforme fica implícito e explícito no decurso deste trabalho de investigação, com os extratos da introdução que acima se transcrevem, no entanto constatamos que em termos teóricos é fácil elaborar planos de ação e programar/calendarizar as alterações, já em termos práticos elas “esbarram” na exigência da unanimidade entre todos os Estados-membros para tomar decisões, nomeadamente a limitação de políticas de fixação de taxas do imposto, isto porque, impera uma visão unilateral de cada país, protegendo especificamente os seus produtos de origem, sem qualquer preocupação de uma visão global relativamente a um conjunto de países que são obrigados a adotar as normas estabelecidas no Imposto sobre o Valor Acrescentado, para que possam integrar a União Europeia.

Parecendo um paradoxo, é a realidade que temos e não se vislumbra, com os obstáculos e as dificuldades elencados pela própria Comissão Europeia na comunicação que estamos a analisar, que haja uma vontade firme e séria dos países mais influentes em termos de capacidade económica e política, de alterar as distorções que visivelmente se estão a verificar, traduzíveis numa clara concorrência desleal, potenciadora de uma eventual futura desagregação, que como é óbvio seria dramática para os países ditos “mais pobres”.

Dos vinte e oito países que ainda integram a União Europeia, um deles com o denominado “*Brexit*” e por vontade expressa em votação do povo britânico, abandonará os seus “pares da europa”.

Obviamente, que a causa próxima deste abandono não foram as discrepâncias do IVA que se verificam no seio da União Europeia.

No entanto, a incapacidade de decisão que neste imposto comunitário se verifica, acaba por ser contagiante a outras áreas e, por arrastamento, gerar descontamentos que podem levar a consequências imprevisíveis no seio da União Europeia.

Analisando o conteúdo mais específico da comunicação da Comissão Europeia, diremos que foi apresentado um plano de ação para simplificar o Imposto sobre o Valor Acrescentado no seio da União, tornando-o mais resistente à fraude, e mais favorável às empresas, prevendo, nomeadamente uma maior harmonia fiscal entre todos os Estados-membros.

É que, não podemos esquecer, que face aos “elementos fornecidos por Bruxelas” o diferencial do IVA constituído pela diferença entre as previsões de receitas e o efetivamente cobrado nos Estados-membros, foi no ano de 2013 de cerca de 170 mil milhões de euros. Aceitamos que estamos perante previsões, no entanto, o diferencial daí resultante ainda que por excesso, é demasiadamente preocupante, se tivermos como “medida” os países que mais cumprem.

O plano de ação perconizado na comunicação da Comissão Europeia, implica a adoção de uma via para modernizar as presentes regras da União Europeia, englobando a definição de princípios fundamentais de um futuro sistema único de IVA na EU, considerando que o atual regime é demasiado fragmentado gerando custos avultados para as empresas.

O combate à fraude fiscal é uma das prioridades do executivo comunitário, razão porque a curto prazo se propõe, o esforço dos atuais instrumentos utilizados pelos Estados-membros para o intercâmbio de informações relacionadas com a fraude do Imposto sobre o Valor Acrescentado; os esquemas de fraude e fuga fiscais e ainda as boas práticas.

O plano está calendarizado para os anos de 2016 e 2017, com maior preponderância no ano 2017, comprometendo-se Bruxelas a apresentar atempadamente propostas nos temas em análise.

Será, portanto, em 2017 que se perconiza a apresentação de uma proposta de criação de regras definitivas para uma zona única de IVA na União Europeia.

Face às novas regras, as transações transfronteiriças continuariam a ser tributadas à taxa do Estado-membro de destino, respeitando assim o princípio do país de destino como acontece atualmente, no entanto o esquema de cobrança dos impostos seria progressivamente alterada para um sistema à prova de fraude fiscal.

Ainda em 2017 e, para uma política modernizada das taxas, está calendarizada a Reforma das Taxas do IVA.

A Comissão Europeia tem prevista a criação de um portal na *internet* ao nível da União Europeia, no sentido de garantir um sistema simplificado para as empresas de cobrança do IVA, e um sistema mais sólido de cobrança de receitas pelos Estados-membros.

É oportuno ter sempre em consideração que a fraude transfronteiriça relativamente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, retira aos Estados-membros receitas bastante elevadas. As estimativas evidenciam que o futuro sistema do IVA, poderia reduzir a fraude transfronteira em cerca de quarenta mil milhões de euros, ou seja 80% por ano.

A Comissão Europeia perconiza ainda proporcionar aos vinte e oito Estados-membros, uma maior flexibilidade para o futuro em termos taxas de imposto e de listas de bens e serviços, propondo duas opções:

- A primeira seria manter a taxa normal num mínimo de 15%, revendo com regularidade a lista de bens e serviços que podem beneficiar de taxas reduzidas, tendo sempre por base as sugestões dos Estados-membros;

- A segunda opção traduz-se na abolição da lista de bens e serviços que podem beneficiar de taxas reduzidas, com salvaguardas destinadas a prevenir a fraude, e evitar a concorrência fiscal desleal no âmbito do mercado único.

Em ambos os casos, as taxas zero e as taxas reduzidas que estão atualmente em vigor seriam mantidas.

A comunicação da Comissão Europeia estabelece “Medidas Urgentes para Combater os Desvios do IVA” perconizando uma maior eficiência das administrações fiscais dos Estados-membros, transferindo-lhes a obrigação de zelar pela aplicação da respetiva legislação fiscal, isto porque quer a luta contra a fraude em termos globais, quer a cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, obrigam as administrações fiscais a interagir entre si, com o intercâmbio e aplicação das boas práticas, no sentido de se fortalecerem cada vez mais.

Também a modernização da cobrança do IVA é imperiosa, no sentido de proporcionar benefícios acentuados, contribuindo para a redução de encargos para os operadores económicos, contribuindo ainda para a criação de um confiança e para a luta contra a fraude.

Assim, a Comissão prevê um debate estratégico entre os responsáveis das administrações fiscais e aduaneiras dos vinte e oito Estados-membros:

- prevê a facilitação em celebrar acordos sobre as normas mínimas de qualidade aplicáveis às funções fundamentais das administrações fiscais e à respetiva avaliação; e

- prevê ainda fornecer plataformas para a partilha de conhecimentos, de experiências e de assistência técnica com a finalidade de apioar as reformar perconizadas.

Relativamente a medidas a médio prazo para combater os desvios do IVA, refere-se que o sistema atual e em vigor desde 1993, que se previa transitório, desagrega as operações transfronteiriças em prestações de serviços ou entregas de bens transfronteiras isentas e em aquisições transfronteiras sujeitas a imposto. Tratando-

se de um sistema aduaneiro, contata-se que o mesmo não tem controlos equivalentes, gerando fraudes transfronteiras.

Esta forma “imaginativa e bem urdida” de fraude verifica-se quando o fornecedor transporta bens para outro Estado-membro, não liquidando imposto por se tratar de uma transmissão intracomunitária e se o cliente dessa operação transfronteiriça adquirir esses bens e cobrar o imposto sem o entregar às autoridades fiscais, porque desaparece (homens de palha) sem deixar qualquer rasto ou bens capazes de suprir o imposto devido.¹²²

O mais caricato destas operações é que o imposto que é liquidado e não entregue, é legalmente deduzido pelos adquirentes ao “tal homem de palha”.

A Comissão Europeia alerta que outros tipos de fraude podem aparecer, gerando um risco intrínseco e deveras significativo de que a fraude e o consumo privado não tributado aumentem, em especial à luz das elevadas taxas do IVA dos países da União Europeia, que como se sabe em termos de taxa normal presentemente atinge o máximo de 27% na Hungria.

Na fase final da comunicação e sob o tema “Para uma Política Modernizada das Taxas”, área que nos é particularmente sensível se atentarmos ao tema tratado na presente tese, constatamos que não obstante a respetiva Diretiva IVA perconizar as regras gerais para os Estados-membros no que concerne à fixação das taxas de imposto, estabelecendo limites mínimos e máximos com vista a garantir a neutralidade para além da simplicidade do sistema IVA, constata agora a Comissão Europeia que estas regras foram concebidas há mais de duas décadas com a finalidade de atingir um sistema definitivo de IVA baseado no princípio do destino.

Esta constatação “obriga” a Comissão a reconhecer que desde então, ou seja desde há duas décadas o IVA evoluiu para um sistema cada vez mais baseado no princípio do destino, e que as regras em matéria de taxas nunca foram alteradas para refletir esta lógica que permite uma maior diversidade das taxas do IVA.

¹²² Fraude intracomunitária do operador fictício/fraude carrossel.

Refere ainda esta comunicação, julgamos que pela primeira vez, que “*As diferenças de taxas de IVA, podem, no entanto, ter influência sobre o mercado único num sistema em que os consumidores possam atravessar as fronteiras para adquirir bens e serviços*”.

Para além de se reconhecer que a Diretiva IVA se está a tornar obsoleta em diversas vertentes, a Comissão recorda que o princípio da subsidiariedade vertido nas normas que regem o imposto alertando que a União Europeia “*só pode atuar se e na medida em que os objetivos não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-membros e possam ser melhor alcançados a nível da União Europeia.*”

No entanto, deixa bem claro que os Estados-membros necessitam de contrariar este processo lento e difícil de alterações das taxas para as novas realidades, não obstante reconhecer que todas as decisões devem ser tomadas por unanimidade, que como anteriormente se tem referido “esta unanimidade” acaba por ser um constrangimento, contrinuindo inequivocamente a distorções na neutralidade da aplicação das taxas de imposto.

É que, e como é referido pela própria Comissão que a Diretiva IVA se está a tornar obsoleta, dado os dilatados prazos para decidir alterações na legislação da União Europeia conduzindo a situações graves, consubstanciadas em situações irregulares por parte de alguns Estados-membros, obrigando a Comissão a abrir mais de 40 processos.

Para contrariar esta situação, seria necessária uma reforma que conceda mais liberdade aos Estados-membros, no sentido de lhes permitir tomar decisões em matéria de política fiscal mais céleres, no sentido de evitar a litigiosidade que se vem verificando.

É demasiado importante que a Comissão Europeia reconheça nesta comunicação, que o poder de os Estados-membros fixarem livremente as suas taxas, tem conduzido a que a diferença entre as taxas reduzidas e as taxas normais têm vindo a aumentar de

ano para ano, diminuindo a eficácia do Imposto sobre o Valor Acrescentado, gerando distorções.

Com esforço de interpretação deste reconhecimento pela Comissão Europeia inerente à fixação “aleatória”, embora dentro determinados limites, das taxas do IVA, podemos inferir que bens e serviços similares devem ter a mesma taxa para todos os Estados-membros.

Continua a Comissão na sua parte final do documento a relevar o condicionamento dos Estados-membros pela legislação da União Europeia, principalmente as regras relativas ao mercado único ou à concorrência e, ainda, pelo quadro de governação económica da EU, o que implica a implementação de determinadas salvaguardas no sentido de evitarem a concorrência desleal no mercado único, com a garantia simultânea da segurança em termos jurídicos para além de redução de custos de conformidade.

Assim sendo, em termos de liberdade de fixação das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, esta terá que ser acompanhada por regras base devidamente estanques que permitam estabelecer a forma como as taxas reduzidas podem ser aplicadas.

Antes da conclusão do documento, refere-se que os Estados-membros, podem ser convidados a informar a Comissão e os outros Estados-membros relativamente a quaisquer medidas novas com a avaliação de potenciais efeitos sobre o mercado único.

Na área das potenciais possibilidades e, com vista a evitar a concorrência desleal no que diz respeito às aquisições transfronteiras, preconiza-se uma forma de impedir a aplicação de taxas reduzidas a bens e serviços de alto valor acrescentado, nomeadamente para os bens facilmente transportáveis, assegurando-se assim a coerência global e a simplificação do sistema de taxas, reduzindo-se inclusivamente, o número total de taxas reduzidas autorizadas aos Estados-membros.

Estas medidas conduziriam ao previsível desagravamento fiscal abusivo em setores cuidadosamente selecionados.

Em termos conclusivos a Comissão Europeia, refere que o plano de ação, calendarizado para os anos de 2016 e 2017, com mais preponderância para 2017 no que respeita a propostas para:

- melhoria da cooperação administrativa;
- do sistema definitivo de IVA para o comércio transfronteiriço; e
- fundamentalmente para a reforma das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Em consequência deste plano traçou um percurso para a criação de um espaço único IVA da União Europeia.

As iniciativas apresentadas ou geradas pela comunicação a que vimos aludindo vão ser elaboradas em conformidade com as orientações do Programa “Legislar melhor” da Comissão.¹²³

¹²³ SWD (2015) 111 de 19.5.2015.

CONCLUSÕES GERAIS FINAIS

Estruturalmente, o trabalho de investigação levado a efeito consistiu, na sua essência, em tentar provar que as divergentes taxas e ainda as listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado, provocam efetivamente nas regiões transfronteiriças de todos os países integrantes da União Europeia, distorções alarmantes em termos financeiros e por consequência económicos, provocando simultaneamente, como é óbvio, perturbações de mercado, conducentes a concorrência desleal num imposto de cariz neutral, de adoção obrigatória em todos os países que fazem parte da U.E.

É incompreensível que cada Estado-membro no âmbito da implementação do Imposto sobre o Valor Acrescentado tenha a “liberdade”, dentro de um esquema previamente balizado entre mínimos e máximos estabelecidos pelos países integrantes, de criar diversas taxas de imposto que incidem sobre o valor das transações de bens e produtos e ainda sobre a prestação de serviços, sendo que, algumas dessas taxas se situam fora do balisamento previamente por todos estebelecido.

Ou seja, em matéria de taxas de imposto, a União Europeia não impõe taxas uniformes para utilização comum, deixando “grosso modo” ao livre arbítrio de cada país, a criação das taxas ou taxa a aplicar no seu espaço territorial às respetivas transmissões de bens e prestações de serviços, provando-se inequivocamente no decurso do presente trabalho, que alguns países não respeitam, podendo-se afirmar que nunca respeitaram os limites previamente estabelecidos, pelas instâncias comunitárias.

Também no esquema organizacional do Imposto sobre o Valor Acrescentado, está prevista a elaboração de várias listas de produtos e serviços, com vista à determinação do imposto a pagar, que normalmente deviam estar agrupadas por “famílias”:

-de grau de necessidade comum indispensável, com uma taxa de imposto mínima;

-de grau de necessidade intermédia, com uma taxa de imposto mínima/intermédia; e

-por exclusão de partes, os restantes produtos e serviços integram-se numa outra lista “imaginária”, com a taxa de imposto normal, ou seja a taxa de imposto mais elevada.

As listas de produtos e serviços do IVA, normalmente de uma a três, são também elaboradas dentro de alguma aleatoriedade por cada país, marcadamente por interesses próprios e específicos, as quais determinam o enquadramento das taxas a aplicar sobre a transmissão dos bens e serviços, elencados nessas mesmas listas de produtos e serviços.

Conforme se constata nos quadros comparativos inseridos no presente trabalho, nomeadamente no elencar específico de produtos, verifica-se uma realidade incontornável – os preços dos mesmos bens de primeira necessidade, em Espanha são para o consumidor final residente nas regiões transfronteiras, muito mais atraentes em termos de preço, relativamente aos praticados em Portugal.

A discrepância das taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado e da estrutura organizacional das listas de produtos e serviços, com especial relevo nos produtos de primeira necessidade e ainda no caso específico dos combustíveis, também por força do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos praticados nos dois países, estão a cavar um fosso, cada vez mais acentuado entre o custo de vida português e espanhol, e, consequentemente, a arrastar milhares de consumidores portugueses em termos de aquisições de bens, para o país vizinho.

Esta é uma realidade que não pode ser ignorada e que deve constituir motivo de reflexão para as autoridades portuguesas a nível interno, por ser geradora de distorções comerciais internas.

Com a dimensão hegemónica de Espanha no conjunto da Península Ibérica, é extremamente complicado um país como Portugal, situado no extremo, ter uma diferença significativa de tributação em termos de taxas do IVA nas transações de bens e serviços.

Nas atuais circunstâncias e para uma grande parte dos operadores económicos com sede nas zonas transfronteiras, a estrutura de taxas e listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado na União Europeia, é insustentável e injusta por ser penalizadora da atividade económica que prejudica quem exerce atividades empresariais em Portugal, propiciando uma desvantagem competitiva em relação aos seus homólogos de Espanha, já que é geradora de consequências nefastas na atividade económica, nomeadamente no interior transfronteiriço, lesando gravemente a atividade comercial das regiões, geradora de vulnerabilidades, de falta de neutralidade concorrencial, isto porque, por norma, os tecidos empresariais são débeis, acabando por conduzir à fatalidade de as regiões mais pobres serem as primeiras a sofrer.

Sabe-se que a base jurídica para impor em todas as suas vertentes a harmonização do IVA¹²⁴ requer unanimidade por parte de todos os países, no entanto e por estranho que pareça, não se especifica o instrumento jurídico que deve ser utilizado para alcançar esse objetivo.

Sabe-se também, que a utilização da diretiva do Conselho confere aos Estados-membros uma certa liberdade na transposição da legislação da União Europeia em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado para a legislação de cada país, podendo assim, ser tidas em conta as respetivas particularidades jurídicas específicas sem acordo global.

Perante estes dois pressupostos, verifica-se que a legislação em matéria de IVA nos diferentes Estados-membros é, com frequência incoerente, pelo que a utilização de Regulamentos do Conselho em vez de Diretivas, garantiria uma maior harmonização em termos fiscais.

¹²⁴ Artigo 113.º do Tratado sobre o funcionamento da U.E.(TFUE).

Porque uma especial característica do Imposto sobre o Valor Acrescentado é a obrigação de garantir a sua neutralidade, entendemos que é urgente e imperioso que o Conselho comece a trabalhar seriamente na sua harmonização, coordenando os regimes fiscais de forma a evitar alterações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, evitando criar conflitualidades comerciais em termos concorrenciais, para já.

Simultaneamente com a integração europeia, os laços entre a política fiscal e as restantes políticas comunitárias têm vindo a afirmar-se.

São hoje, numerosas as disposições comunitárias que tratam da fiscalidade e que se referem a todas as categorias de cidadãos europeus, que podem recorrer diretamente a essas disposições, na eventualidade de se verem confrontados com uma infração ao direito comunitário num Estado-membro.

Para que esse conjunto de regras, possa evoluir harmoniosamente tendo em consideração as transformações da sociedade, sem perder o objetivo primordial de uma maior simplificação, a Comunidade deverá dotar-se de novos instrumentos de política fiscal, nomeadamente na área dos impostos indiretos, que devem permitir assegurar:

- a organização de um fórum permanente de intercâmbio de informações entre Estados-membros;
- a manutenção e o alargamento da coerência dos regimes fiscais nacionais entre si, assim como em relação aos objetivos da União Europeia, com vista a concluir a realização de uma grande unidade económica e monetária; e
- uma luta eficaz contra as fraude e as irregularidades.

Torna-se imprescindível também, uma grande harmonização das taxas e listas de produtos e serviços do IVA, para impedir que as diferenças dessas mesmas taxas nos

diversos países da U.E. influenciem as decisões ao lugar onde são efetuadas as transações, requerendo-se uma maior intervenção no sentido da harmonização fiscal plena do Imposto sobre o Valor Acrescentado, por ser fundamental para o correto funcionamento do mercado único e para assegurar uma concorrência leal e transparente em toda a União Europeia.

No caso vertente, e em termos mais específicos das regiões transfronteiriças, o sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado, exige urgentemente um grau de harmonização das suas taxas e listas de produtos e serviços em todos os Estados-membros, no sentido de promover os valores da consciência e da cidadania fiscal, em prol de uma sociedade mais justa e transparente.

PROPOSTAS

Face às situações constatadas e comprovadas, para além de nos parecerem públicas e notórias, nomeadamente as distorções concorrenciais que a falta da harmonização das taxas e listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado provocam nas regiões transfronteiriças na esmagadora maioria dos atuais Estados- membros, propõe-se as seguintes sugestões:

Taxas do Imposto sobre o Valor Acrescentado

1.º - Enquanto a União Europeia não concretizar total e inequivocamente aquilo que preconiza em termos de Harmonização Fiscal Plena do Imposto sobre o Valor Acrescentado em todos os países, como medida transitória, Portugal dentro das competências derogatórias, (eventualmente também outros países em idênticas condições e que o desejem) deveria ser autorizado a criar taxas específicas do Imposto sobre o Valor Acrescentado para as zonas transfronteiras, à semelhança do que está legalmente estabelecido por Lei para a Região Autónoma dos Açores, que, fazendo parte integrante do território nacional português, tem taxas muito mais baixas (4%, 9% e 18%), comparativamente com as praticadas no continente (6%, 13% e 23%).¹²⁵

Julgamos que esta medida não criaria perda de receitas para o Estado Português, nem para o orçamento da União Europeia, dado que o preço final dos produtos acabaria por ser competitivo com os da vizinha Espanha face à divergência de taxas.

Assim, milhões e milhões de euros que são levados para fora de Portugal, teriam impacto positivo nesse mesmo equilíbrio das receitas.

Mesmo numa situação limite e hipotética de decréscimo de receitas, sempre diremos que a medida preconizada teria por objetivo uma “discriminação positiva do interior transfronteiriço de um país ultra-periférico”, gerando também um benefício para os agentes económicos aqui sediados, evitando-se o desemprego de centenas de pessoas,

¹²⁵ n.º 1 alíneas a), b) e c) e n.º 3 alínea a) do artigo 18.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

a falência de muitas empresas, a intensificação da crise, em suma, a desertificação do paupérrimo nordeste transmontano português.

Se a justificação oficial dos responsáveis governamentais portugueses para estabelecer taxas mais baixas para as regiões autónomas da Madeira e dos Açores tem sido alicerçada pela denominada “Insularidade”; os habitantes continentais do interior nordeste, têm toda a legitimidade para exigir a esses mesmos responsáveis, taxas adequadas às situações, com a justificação também oficial da “Interioridade Profunda”.

Esta proposta seria numa primeira fase transitoriamente extensível a todas as regiões transfronteiriças dos Estados-membros em que as taxas e listas do IVA fossem divergentes, sendo necessário, como é evidente, proceder a estudos específicos, nomeadamente estabelecer com o rigor necessário o conceito de zona transfronteiriça em termos de distância quilométrica, fluxos populacionais, recursos económico-financeiros das populações e ainda outros parâmetros julgados importantes e convenientes.

2.º - Em termos de União Europeia, e numa primeira fase, para tendencialmente se caminhar para a harmonização plena, poder-se-ia fazer a opção por apenas duas taxas iguais de IVA a aplicar em todos os Estados-membros, sem exceção;

- Uma taxa reduzida para os produtos e serviços considerados de primeira necessidade e,
- uma outra taxa, para a generalidade dos restantes produtos e serviços.

Estas duas taxas seriam de aplicação transitória, por um período de tempo a definir, eventualmente de dois a quatro anos, isto porque, embora com menos expressão, continuariam a existir algumas distorções concorrenciais entre países, provenientes não só da existência de diversas listas de produtos e serviços, mas também da

estrutura organizacional dessas mesmas listas de produtos e serviços ser diferente de país para país, considerando a especificidade dos produtos por cada um produzidos, a proteção a esses mesmos produtos e ainda a importância económica atribuída.

Taxas e Listas de Produtos e Serviços do IVA

3.º - Numa segunda fase, após decorrido o prazo previamente estabelecido no número anterior (dois a quatro anos), deveria caminhar-se para uma taxa única em termos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, a aplicar a todas as operações sujeitas a imposto, em todos os Estados-membros.

Terminavam assim a existência de diversas listas de produtos e serviços em todos os países membros, ficando a universalidade de produtos e serviços sujeitos a uma única taxa, isto porque, e como amplamente está comprovado, considera-se que com a atual estrutura das diferentes taxas e diferentes listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado a nível comunitário, se encontram esgotadas as margens de ganhos de eficiência, para além de uma contribuição inequívoca para a inexistência da neutralidade concorrencial.

Perconiza-se assim, que bens e serviços similares devem ter a mesma taxa de IVA em todos os Estados-membros.

Face à abrangência e tributação que se perconiza, em simultâneo seria criada uma reduzidíssima lista de produtos e serviços, rigorosamente igual para todos os países, retirando-os de tributação, ou seja, produtos e serviços que pela sua exceção social e outros, considerados inequivocamente como produtos de primeiríssima necessidade – saúde, educação e produtos genuinamente alimentares, entre outros, ficariam isentos de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

De resto, à semelhança daquilo que presentemente acontece aleatoriamente, em cada país membro, mas sem regras estanques e precisas, já que, cada país possui listas de

produtos e serviços isentos de imposto por si definidas, ou seja demasiadamente heterogénias em termos comparativos e até ambíguas.

Paralelamente e para as pessoas ou agregados familiares com rendimentos comprovadamente reduzidos, seriam criados **Programas Sociais Compensatórios**, estabelecendo uma subvenção através da restituição do IVA suportado em determinados bens de primeira necessidade, até ao montante de $1/3^{126}$ do rendimento do agregado familiar, criado-se assim um mecanismo de solidariedade, considerando que o Imposto sobre o Valor Acrescentado é um imposto “cego”, já que atinge todos os agregados familiares sem atender à situação económico-financeira.

Mantemos a convicção que uma taxa única aplicada a todos os produtos e serviços, testada e exequível em toda a Comunidade reduz as distorções globais e facilita o cumprimento da Administração Fiscal, em termos de fiscalização e gestão do IVA, principalmente com a redução drástica da fraude e fuga fiscal, que todos os anos apresenta um exponencial crescimento.

A harmonização efetiva na União Europeia da taxa do Imposto sobre o Valor Acrescentado – taxa única aplicada a todos os produtos e serviços -, em nossa opinião, não provocaria diminuição de receitas em termos globais, quer para os países membros, quer para o próprio orçamento da Comunidade, conduzindo, provavelmente ao seu crescimento, considerando a previsível diminuição da fuga e evasão fiscal porque em determinadas circunstâncias (o crime não compensa), para além de eliminar a concorrência desleal que a atual situação provoca, com prejuízo evidente, para os países mais débeis em termos de recursos naturais, como também ser possível atingir a tão propalada neutralidade do imposto.

Este previsível potencial aumento de receitas globais no seio dos países integrantes da União Europeia, poderia servir como medida compensatória conforme o período transitório a determinar, aos países que comprovadamente viessem a perder receitas

¹²⁶ Valor que se presume com gastos de produtos e serviços sujeitos a IVA.

próprias com o novo esquema proposto de uma só taxa e uma só lista, através da criação de mecanismos de compensação específicos.

Forma de determinar a Taxa Única para todos os Estados-Membros

A taxa única que se preconiza, situar-se-ia entre as atuais taxas reduzidas, intermédias e a taxa normal, a qual poderia ser determinada da seguinte forma:

- a) Em cada país, ter-se-iam por base as duas variáveis que a seguir se descrevem, num determinado período:
 - **os elementos disponíveis no que concerne a todo o IVA liquidado às diversas taxas reduzida, intermédia e normal;**
 - **e o montante financeiro (base ou valor tributável) que gerou esse mesmo imposto.**

Com estes dois elementos – Imposto liquidado e respetivo valor tributável que lhe serviu de base, seria calculada a taxa média praticada durante o período previamente definido.

- b) Do universo das taxas médias apuradas em todos os países em função do esquema proposto na alínea **a)** resultaria, obviamente também, uma outra taxa média que acabaria por ser perfilhada para adoção e aplicação em todas as transmissões de bens e serviços efetuados em todos os Estados-membros.

- c) Transitoriamente, nos países que com a aplicação da taxa média final, se constatasse, comprovadamente, que as suas receitas diminuíram face ao esquema que anteriormente praticavam, seriam compensados pela própria União Europeia através da diminuição da “fatia” com que todos os países contribuem, que atualmente se cifra até 1% do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Finalmente, e porque já decorreram dezenas de anos sem que algo de definitivo se fizesse nesta temática, e perante a previsível demora na exequibilidade destas propostas, e ainda para quem vive quotidianamente as situações descritas, é oportuno relembrar que em termos de interioridade, temos a interioridade profunda e interioridade intermédia.

O distrito de Bragança está na interioridade profunda, daí sentir-mos (os de cá) em mais “profundidade”, o abandono, o isolamento, a desertificação, em suma, a morte lenta dum espaço que se diz do território nacional em primeira instância e, integrado na comunidade europeia.

A capacidade de resistência das populações mais débeis onde se encontram os transmontanos não chega para tudo, nomeadamente para vencer as adversidades inerentes à sua situação geográfica e às distorções fiscais dentro de um mesmo espaço comunitário.

É que a “sobrevivência a qualquer custo” nas piores circunstâncias funciona contra os próprios.

A Política Fiscal não pode ser uma Política de Desertificação.

Deve ser uma arma para o desenvolvimento sustentado e equilibrado dos países, nomeadamente o Interior, no âmbito de uma estratégia política solidária e de reequilíbrio territorial da população e da economia.

É sobejamente conhecido que, em termos dos decisores da União Europeia, há resistências claras de alguns países para harmonização das taxas e das listas de produtos e serviços.

Tem, no entanto, e em nosso entender, que haver alterações substanciais sob pena da União Europeia se tornar ingovernável no seu todo e, eventualmente caminhar para a auto-desintegração plena.

É nossa convicção que a competitividade económica e monetária da Europa, relativamente ao resto do mundo civilizado, e ainda a autonomia financeira dos Estados integrantes deste bloco, estão perante uma ameaça se em tempo oportuno não surgir uma vontade “unânime” para alcançar uma eficaz e verdadeira harmonização fiscal dos impostos indiretos e também diretos, transversais a todos os Estados-membros.

É necessário haver vontade para alterar o “modus faciendi”, com a tomada de decisões económicas, evitando-se cristalizar no tempo, cristalização essa, que conduz inevitavelmente à auto-destruição.

Isto, porque no mesmo “clube”, estão países considerados como dos mais competitivos e desenvolvidos do mundo e, como é lógico, também estão países reconhecidamente considerados como menos desenvolvidos em termos de recursos próprios/económicos e financeiros, constatando-se com evidência assimetrias visíveis nas mais diversas vertentes, entre estes dois grupos de países.

Sabemos que as propostas que preconizamos são “culturalmente” de difícil entendimento e consequente exequibilidade por parte desses países mais desenvolvidos, quer por falta de laços, quer por falta de vivências, quer ainda pela constatação comportamental, e, consequentemente também, por falta de solidariedade...

É no entanto, necessário compensar as diferenças de competitividade entre os países, nomeadamente pelo facto de se utilizar a mesma moeda, o Euro, que foi implementado em 1999, com um período de transição até ao ano 2000 (já passaram 16 anos), sendo que, nos países de economias mais débeis, a adoção da moeda Euro aumentou o risco da competitividade.

Sabemos também, que as propostas preconizadas, não são um trabalho fechado até porque, a área do direito fiscal, nomeadamente no que concerne aos impostos indiretos e, especificamente, às regras legislativas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, tem que ser encarada como uma área dinâmica e não estática, adaptando-se às circunstâncias, tendo em especial atenção a tão propalada globalização e, fundamentalmente, contribuir cada vez mais para a neutralidade que o IVA deve proporcionar na sua aplicação.

Assim,

Relembramos em termos de objetivos traçados e preconizados pela então Comunidade Económica Europeia para os Estados- membros, a evolução lenta que esta temática tem tido:

- Numa primeira fase, a denominada **“Concorrência Fiscal”** era a “receita” ideal para os países integrantes da União Europeia, ou seja era a chave do e para o sucesso.
- Decorridos que estão alguns anos, quiçá demasiados anos, e porque a “receita” não cumpriu, nem atualmente cumpre os seus objetivos, criando inclusivamente distorções injustas e perigosas, chegou-se à conclusão que a **“Concorrência Fiscal”**, não era a “receita milagrosa” que servisse os interesses globais dos Estados-membros.

Face às evidências desta constatação, a própria União Europeia passou a preconizar a **“Harmonização Fiscal”** como meio de evitar nos Estados-membros, o desequilíbrio forçado em termos concorrenciais indesejáveis, gerando a consequente falta de equidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nomeadamente, para as economias “pequenas” e muito abertas ao exterior.

Assim sendo – Cumpra-se a evidência... **NÃO É UM DESAFIO IMPOSSÍVEL**

***“ES DE SENTIDO COMÚM ELEGIR UN MÉTODO Y PROBARLO.
SI FALLA, ADMITIRLO FRANCAMENTE Y PROBAR CON OUTRO.
PERO, SOBRE TODO, INTENTAR ALGO”***

FRANKLIN D. ROOSEVELT

***“ES DE IMPORTANCIA PARA QUIEN DESEE ALCANZAR UNA CERTEZA
EN SU INVESTIGACIÓN, EL SABER DUDAR A TIEMPO”***

ARISTÓTELES – FILÓSOFO GREGO

**Não posso harmonizar fiscalmente o IVA na União Europeia,
mas quero e posso contribuir com a minha parte.**

PÓS CONCLUSÃO

Atrevo-me, com a carga literária e política que o pequeno texto/diálogo contém, a inserir neste modesto trabalho, uma passagem de um dos muitos e excelentes livros, daquele que foi um dos maiores vultos da cultura portuguesa, para além de outras atividades – Miguel Torga.¹²⁷

O escritor, poeta e prosador transmontano, nos seus “Novos Contos da Montanha” e na descrição fáctica das vivências dos habitantes de uma zona transfronteiriça nortenha - aldeia de Fronteira (Portugal) e aldeia de Fuentes (Espanha) -, duas localidades separadas apenas por um pequeno ribeiro, a determinada altura, e ao tempo (1945).

O escritor descreve nos seus “ Novos Contos da Montanha” o seguinte diálogo entre um “guarda/agente de autoridade” ainda novato e acabado de chegar ao Posto Local da Guarda Nacional Republicana - G.N.R., para conjuntamente com os outros colegas, naquela área territorial, cumprir a “nobre” missão de fiscalizar, no sentido de evitar o “contrabando de produtos” vindos de Espanha, deter, perseguir e até “abater” os “contrabandistas” se necessário fosse:

- Esta gente que faz? – pergunta a um companheiro já maduro no ofício.

- Contrabando.

- Contrabando!? Todos!? E as terras, a agricultura?

- Terras!? Estas penedias!?

¹²⁷ Miguel Torga – Novos Contos da Montanha, Publicações D. Quixote.

Este diálogo narrado pelo escritor e ocorrido, numa localidade em que a economia é inexistente (só há penedias/pedras), já lá vão cerca de 70 anos (uma vida), levou-me à seguinte conclusão, ainda que com algum esforço interpretativo, durante a feitura do presente trabalho de investigação:

Se não fora estar prevista em termos legais no espaço comunitário a “Livre Circulação de Pessoas e Bens”, ainda hoje, as forças estatais da Guarda Nacional Republicana, ou outras responsáveis pela vigilância e proteção das fronteiras entre Portugal e Espanha, designavam uma grande parte dos habitantes das regiões transfronteiriças que se deslocam assiduamente a Espanha para fazer as suas compras, como sendo continuadores da “**Profissão de Contrabandistas**”¹²⁸.

*“O contrabando neste distrito (Bragança) faz-se em larga escala. Os principais artigos introduzidos de Espanha, tanto por Rio de Onor como por outros diferentes pontos da raia seca, são cereais de toda a espécie, gado vacum, aguardente, vinho, tecidos de lã e seda e carneira. Este tráfico é a principal indústria de algumas povoações arraianas, tanto de um como de outro país”.*¹²⁹

(Relatório do Governador Civil do Distrito Administrativo de Bragança, 1857)

¹²⁸ Qualquer pessoa que adquiria produtos em Espanha para transportar para Portugal e vice-versa, ainda que para consumo ou utilização própria – Ao tempo era considerado como infração, com as consequências judiciais inerentes, para além de lhes serem apreendidos os produtos transportados e o próprio veículo automóvel, poderiam eventualmente ficar detidos, conforme a menor ou maior gravidade da situação.

¹²⁹ Bragança na *Época Contemporânea* (1820-2012) Volume 2, pag. 785.

BIBLIOGRAFIA

ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA-INSTITUTO DE FORMAÇÃO TRIBUTÁRIA, I.V.A. (2001): “*Manual de Apoio*”, Lisboa-Ministério das Finanças.

AGÊNCIA TRIBUTÁRIA (2014); “*Manual Prático, IVA*”, Agência Tributária, Impuesto sobre el Valor Añadido-Ministério da Hacienda y Administraciones Públicas. www.agenciatributaria.es ISBN: 978-84-96490-89-5.

ALEXANDRE, MÁRIO ALBERTO (1998): “*A Harmonização do Imposto sobre o Valor Acrescentado- IVA: Objetivos e Estratégias*”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 390. Lisboa-Ministério das Finanças.

ALEXANDRE, MÁRIO ALBERTO (2005): “*Harmonização da Tributação Indireta. Jornal de Contabilidade n.º 340*”, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade. APOTEC. Editorial.

ALONSO AYALA, MARIO (1998): “*Tratamiento de Contingências Fiscales en el Informe de Auditoría*”, Revista Técnica Tributária nº 41, Espanha.

ANDRADE, MANUEL DA COSTA; DIAS, JORGE FIGUEIREDO (1999): “*O crime de Fraude Fiscal no Novo Direito Tributário*”, in Direito Penal Económico Europeu, Textos Doutrinários, Volume II: Problemas Especiais. Coimbra Editora, Coimbra.

ANTÃO, AVELINO AZEVEDO (1998): “*As dificuldades da harmonização comunitária em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)*” - Fevereiro de 1998. Euro Contas – Mensário de Fiscalidade, Contabilidade e Gestão, Ano II, n.º 39, pag. 19 a 22.

ANTUNES, BRUNO BOTELHO (2008): “*A Repercussão Fiscal no IVA*”, Livraria Almedina SA, Coimbra.

BALLEY, GAAS GUIDE (2002): “*A comprehensive restatement of Standards, attestation, compilation, and review*”, Aspen Law & Business, New York.

BARBOSA, NUNO; FALCÃO, PEDRO MARINHO (2015): “*Desafios Tributários*”, Vida Económica – Lisboa.

BASTOS, RUI MANUEL PEREIRA DA COSTA (2014): “*O Direito à Dedução do IVA*”, Edição Almedina, SA – Coimbra.

BASTOS, XAVIER DE (1991): “*A Tributação do Consumo e sua Coordenação a nível Internacional, Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Europeia*”, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

BOLETIM OFICIAL DEL ESTADO (2012): “*Impuesto sobre el Valor Añadido, Lei 37/1992 de 28 de Diciembre*” (atualizada em 20/03/2012), Madrid-Espanha.

CAMPOS, DIOGO LEITE (1999): “*Lei Geral Tributária*”, Vislis Editora.

CARLOS, AMÉRICO BRÁS; DURÃO, JOÃO RIBEIRO; ABREU, IRENE ANTUNES; PIMENTA, MARIA EMÍLIA (2001): “*Guia dos Impostos em Portugal*”, Editora Quid Júris” - Lisboa.

CARLOS, AMÉRICO BRÁS; DURÃO, JOÃO RIBEIRO; ABREU, IRENE ANTUNES; PIMENTA, MARIA EMÍLIA (2014): “*Guia dos Impostos em Portugal*”, Editora Quid Júris – Lisboa.

CARLOS, AMÉRICO BRÁS; DURÃO, JOÃO RIBEIRO; ABREU, IRENE ANTUNES; PIMENTA, MARIA EMÍLIA (2017): “*Guia dos Impostos em Portugal*”, Editora Quid Júris – Lisboa.

CATARINO, JOÃO RICARDO; TAVARES, JOSÉ (2013): “*Finanças Públicas da União Europeia*”, Livraria Almedina.

CATARINO, JOÃO RICARDO; GUIMARÃES, VASCO BRANCO (2015): “*Lições de Fiscalidade – Volume II, Gestão e Planeamento Fiscal Ingternacional*”, Editora Almedina.

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS DA DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS (1997): “*Sistema Fiscal Português*”. Lisboa.

CEPEDA, FRANCISCO JOSÉ TERROSO (1992): “ *Níveis de desenvolvimento dos Concelhos da Região Norte de Portugal – III Congresso da Economia Regional de Castilla Y León*”.

CEPEDA, FRANCISCO JOSÉ TERROSO E OUTROS (2001): “ El Patrimonio Histórico en el rio Duero” Fundación Rei Afonso Henriques, Gráficas Varona, S.A., Pol. Industrial, Salamanca. ISBN:84-89981-17-5.

CEPEDA, FRANCISCO JOSÉ TERROSO, E OUTROS (2013):”*Bragança na Época Contemporânea (1820-2012)*, volume 2, Bringráfica, Indústrias Gráficas, Ld^a., ISBN: 978-989-8344-25-0.

CHAMORRO Y ZARZA, JOSÉ ANTONIO (2003): “*La Gestión Integrada del Sistema Tributário en el Estado Descentralizado Español*”, Editorial Aranzadi, SA ISBN 84-9767.171-6.

CHAMORRO Y ZARZA, JOSÉ ANTONIO (2004): “Algunas consideraciones sobre la evasión de los impuestos y las normas de transparencia fiscal ” *en La corrupción en un mundo globalizado: análisis interdisciplinar*, Ratio Legis, Salamanca

CHAMORRO Y ZARZA, JOSÉ ANTONIO (2012): “*Los principios constitucionales del Derecho Financiero y Tributário y su deseable implementación en el derecho de la Unión Europea*”, Estudios de Deusto, Núm. 60/2.

CIBERT, ANDRÉ (1977): “*Comptabilité Générale*”. Dunond, Paris.

CIVA (2015): “*Código do IVA D.L. 394-B/84, de 26 de Dezembro, atualizado até à Lei n.º 63-A/2015, de 30 de Junho – Anotações & Comentários*”, Lexit, Ginocas Produções, ISBN-978-989-763-056-9.

COLAÇO, JOÃO (1997): “*O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) Comunitário*”, In. Eurocontas, n.º 28, Abril-Maio.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2002): “*Impostos sobre o Rendimento*”, Diretriz Contabilística n.º 28, CNC, Lisboa.

COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU (2002): “*A Independência dos Revisores Oficiais de Contas na U.E.: Um conjunto de princípios fundamentais*”, Comissão Económica Europeia-CEE, Bruxelas.

CORREIA, ARLINDO NOGUEIRA MARQUES (1980): “Estudos Financeiros”. III- Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado, uma Exigência da Adesão da CEE - Portugal jurídico-Económico, Porto Editora.

CORREIA, ARLINDO NOGUEIRA MARQUES (1997): “*O sistema do IVA na União Europeia: um sistema de IVA adaptado às exigências do Mercado Único*”, in Fisco n.º 80/81, Janeiro/Fevereiro, Lisboa.

CORREIA, ARLINDO NOGUEIRA MARQUES (2009): “*A Experiência Administrativa da introdução do IVA, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal*”, Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Livraria Almedina SA, Coimbra.

DIAS, ABEL ALEXANDRE VILAÇA (2005): “*O Sistema Comum do IVA – A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem*”, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, CENTRO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL (1982): “*A Fiscalidade Indireta na Comunidade Europeia, Imposto sobre o Valor Acrescentado*”. Lisboa.

DIREÇÃO GERAL DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL (2001): “*A Zona de Fronteira Portugal-Espanha*”, DGDR/Divisão de Informação e Documentação, Lisboa.

EUROPEAN COMMISSION (2015): “*VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*” Taxud.c.1(2015)-EN.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA (2012): “*Direito e Interioridade*”, Coimbra Editora.

FAVEIRO, VICTOR MANUEL, (1998): “*Direito Fiscal Português*”, Vol.I, Coimbra Editora.

FERNANDES FERREIRA, (2003): “*Fiscalidade e Contabilidade. Estudos Críticos, Diagnósticos, Tendências*”, Editorial Notícias, Lisboa.

FERNANDES, JOSÉ DOMINGOS DA SILVA (2006): “*Manual do IVA*”, Publisher Team.

FERREIRA, EDUARDO PAZ (2002): “*Aspetos da harmonização fiscal na União Europeia*”, Revista Fisco n.º 105/106. Lisboa:Lex.

FUSTER GÓMEZ, MERCEDES (2000): “*El IVA en las operaciones intracomunitarias*” Editorial: Marcial Pons. Madrid. ISBN 978-84-7248-755-0

GALLIZO, JOSÉ LUIS LARRAZ (1993): “*El estado del valor añadido*”, Los Estados Financieros Complementares, Ediciones Pirámide, Madrid.

GLÓRIA, TEIXEIRA (2010): “*Manual de Direito Fiscal*”, Livraria Almedina, Coimbra.

GOMES, FÁBIO LUIZ (2006): “*Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os impostos sobre o consumo no Mercosul*”, Juruá Editora.

GOMES, NUNO SÁ (1986): “*Lições de Direito Fiscal, Volumes I e II*”, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

GOMES, NUNO SÁ (1998): “*Manual de Direito Fiscal*”, Edição Livraria Rei dos Livros, Lisboa.

GRILO, RUI RIBEIRO (2002): “*Manual de Direito Societário*”, Instituto de Formação Tributária da Direcção Geral dos Impostos, Lisboa.

IBAÑEZ GARCIA, ISAC (2011): “*Contribución al libro verde sobre el futuro del IVA*”, Fundación Dialnet, ISSN 1132, n.º5, 2011.

HIDALGO, CARMEN RUIZ (2014): “*El Fraude en las Adquisiciones Comunitarias, Propuesta de Reforma del IVA. Doc.11/2014*”, Instituto de Estudios Fiscales I.S.S.N. 1578-0244.

INSTITUTO DE FORMAÇÃO TRIBUTÁRIA (2002): “*Manual de Investigação Criminal*”, Direcção Geral dos Impostos - Lisboa.

INSTITUTO DE FORMAÇÃO TRIBUTÁRIA (2002): “*Procedimentos e Processo Tributário*”, Direcção Geral dos Impostos, Lisboa.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2012): “*Dados históricos*”, INE Base, Espanha – <http://www.ine.es/>

JOSÉ BENTO e JOSÉ FERNANDES MACHADO (2003): “*Plano Oficial de Contabilidade Explicado*”, Livraria Porto Editora.

JUNTA DE CASTILHA Y LEON (2011): “*Anuário Estadístico de Castilha Y Leon, – Finanzas Y Actividad Mercantil*”. Leon-Espanha.

LEMONS PEREIRA; CARDOSO MOTA (2000): “*Teoria e Técnica dos Impostos 23.ª edição*”. Livraria Rei dos Livros, Lisboa. ISBN 9789725109588.

LAIRES, RUI (2008): “*A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*”, Livraria Almedina SA, Lisboa.

LIMA, EMANUEL VIDAL (1998): “*Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*”, 7.ª Edição, Porto Editora, Ld.ª.

LIMA, EMANUEL VIDAL (2000): “*Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*”, 8.ª Edição, Porto Editora, Ld.ª.

LIMA, EMANUEL VIDAL (2003): “*Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado*”, 89.ª Edição, Porto Editora, Ld.ª.

LIMA, EMANUEL VIDAL (2007): “*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado – anotado e comentado*”, 10.ª Edição, Porto Editora.

LIVRO VERDE DA UNIÃO EUROPEIA (1995): “*Papel, Estatutos e Responsabilidades do Revisor Oficial de Contas na União Europeia*”. UNIÃO EUROPEIA.

MARREIROS, JOSÉ; LOPES, MARIA DA CONCEIÇÃO; PINTO, MIGUEL SILVA (2004): “*Imposto Sobre o Rendimento, IRS, IRC e EBF, Códigos e legislação*”

complementar – Direito Financeiro e Tributário”, Coleção Fiscalidade, 6.^a edição, Áreas Editora, Lisboa. ISBN 9789728472634.

MICHEL HOUEL (2010): “*Taux réduit de IVA dans le secteur de la restauration*”
Relatório de Informação n. 42, Senado de França, 13 de Outubro de 2010, páginas 27-31.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA E DO EMPREGO, MINISTÉRIO DE FOMENTO (2011): “*Observatório Transfronteiriço Espanha/Portugal*”, Gabinete de Planeamento, Estratégia e Relações Internacionais (Portugal), Ministério da Economia e do Emprego (Espanha) – ISSN1645-33IX.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS (1996): “*Relatório da Comissão Para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*”, Lisboa.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2005): “*Ciência e Técnica Fiscal, Fiscal 14.^a Edição*”, Lisboa.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2009): “*Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*”, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, Lisboa.

MORENO VALERO, PABLO ANTONIO (2001): “*La armonización del IVA Comunitário: un proceso inacabado*”, Consejo Económico Y Social, Madrid. ISBN 848188135X.

NABAIS, JOSÉ CARLOS (2009): “*Prática Fiscal I – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Imposto sobre o rendimento das Pessoa Coletivas e Imposto sobre o Valor acrescentado*” Lidel Editora.

NABAIS, JOSÉ CARLOS (2010): “*Direito Fiscal*”, Livraria Almedina SA, Coimbra.

NETO, ABÍLIO (2010): “*Código Civil Anotado, 17.^a edição*”, Ediform-Edições Jurídicas, Ld^a-Lisboa.

NEVES, FILIPE DUARTE (2010): “*Código do IVA Anotado e Comentado*”, Vida Económica, Porto.

NEVES, JOÃO CARVALHO (1997): “*Análise Financeira, Métodos e Técnicas*” Lisboa, Texto Editora.

NUNO GONÇALVES (2010): “*A Economia não Regulada em Portugal*”, Edições Humus.

OLIVEIRA, CAMILO CIMIORDAIN (1997): “*Lições de Direito Fiscal, 6^a edição*”, Edições Departamento de Gestão de Empresas, Porto.

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2001): “*Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas*”, Lisboa

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2001): “*Manual do Revisor Oficial de Contas*”, Lisboa.

PAIXÃO, JUDITE CAVALEIRO; GUILHERME OLIVEIRA MARTINS (2014): “*Regime de ordenações da fazenda de 1516*”, Edição do Tribunal de Contas e Imprensa Nacional Casa da Moeda.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2003): “*As regras de localização das prestações de serviços em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Boletim Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais de Lisboa. - Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006. - Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2003): “*O IVA e as operações efetuadas via eletrónica – alterações ao Decreto-Lei n.º 130/2003. Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas*”, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2005): “*A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Quo Vadis?*”, Revista n.º 5, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto/ISCAP.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2009): “*Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*” Cadernos IDEFF, Almedina Coimbra.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2009): “*IVA – A nova Directiva e o Regulamento para o combate a fraude nas transacções intracomunitárias*”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 107, Lisboa.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2009): “Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, 4.^a Edição - Editora Almedina, Coimbra.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2009): “ *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a factualidade de criação de grupos de IVA*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano II, n.º 3-Lisboa

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2011): “ *O Livro Verde sobre o Futuro do IVA- Algumas reflexões*” – Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, ano V – Lisboa.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2011): “ *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, 5.^a edição, Livraria Almedina – Coimbra.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2011): “ *Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Cadernos IDEFF n.º 13, Livraria Almedina – Coimbra.

PALMA, CLOTILDE CELORICO (2012): “*Os Grupos-Uma Perspetiva Crítica e Multidisciplinar*”, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

PALMA, CLOTILDE CELORICO; SANTOS, ANTÓNIO CARLOS (2014): “*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e Regime do Imposto nas Transações Intracomunitárias, Notas e Comentários*”, Edições Livraria Almedina, SA-Coimbra. ISBN 978-972-40-5624-1.

PEDRO, ANA; FERREIRA, CLÁUDIA (2009): “*Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal, CIJE*”, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

PEREIRA, MANUEL (2009): “*Fiscalidade 3.^a edição*”, Coimbra: Edições Almedina, S.A.

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS (2005): “*Fiscalidade*”, Coimbra, Livraria Almedina SA.

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE FREITAS (2010): “*Fiscalidade*”, Livraria Almedina SA, Coimbra.

PINTO, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO (1988): “*Fiscalidade, 2.ª Edição*”, Areal Editores.

PINTO, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO (1996): “*Fiscalidade*”, Areal Editores.

PINTO, MIGUEL SILVA; LOPES, MARIA DA CONCEIÇÃO; MARREIROS, JOSÉ (1999): “*Código do IVA*”, Visilus Editores, Lisboa.

PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL (2005): “*Directrices del Plan de Control Tributario*”, Ministério de Economía y Hacienda, Madrid.

POMBO, NUNO (2007): “*Agenda Fiscal: A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*”. Livraria Almedina-Coimbra.

RODRIGUES, ANTÓNIA JABALERS (2008): “*Operaciones vinculadas en el IVA: Régimen Comunitario Y Experiencias comparadas*”, Universidad de Granada, Doc. N.º 5/08.

REGULAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre.

REIS, MARGARIDA (2011): “*O Direito à Dedução no Imposto sobre o Valor Acrescentado*”, Coimbra Editora.

REZAEI, ZABIHOLLAH (2002): “*Financial Statement Fraud-Prevention and detection*”, John Wiley & Sons, New York.

RICARDO, JOAQUIM FERNANDO (2008): “*Direito Tributário*”, Vida Económica, Lisboa.

RICARDO, JOAQUIM FERNANDO (2012): “*Direito Tributário, 14.ª edição*”. Vida Económica, Lisboa.

RICARDO, JOAQUIM FERNANDO (2014) – “*Direito Tributário, Comentado e Anotado, Coletânea de Legislação, 16.ª Edição*”, Vida Económica, Editorial SA – Porto.

RODRIGUES, ANTÓNIO JABALERO (2008): “*Operaciones vinculadas en el IVA: Regimen Comunitário Y experiências comparadas*”, Espanha.

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUIS (2001): “*IVA – Controlo fiscal e direito ao reembolso*”, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão de Lisboa.

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUIS (2007): “*Manual de Direito Fiscal, 3.^a Edição*”, Coimbra Editora.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS (1992): “*Iva e Mercado Interno as Aquisições Intracomunitária de Bens*”, in Fisco n.º 42, pag. 3 e seg. Lisboa.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS (2008): “*The European Common VAT Sistem: merits, difficulties and perspection of evolution*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I n.º 3, Almedina Coimbra.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS (2015): “*História e impasses da política fiscal europeia*”, Revista n.º 182 de Maio 2015, da Ordem dos Técnico Oficiais de Contas, Lisboa.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS; PINTO, MIGUEL SILVA (1994): “*Legislação do I.V.A. Anotada*”, Livraria Almedina, Coimbra.

SANTOS, MANUEL SIMAS; SOUSA, JORGE DE (2008): “*Regime Geral das Infrações Tributárias – anotado, 2.^a Edição*”. Livraria Almedina, Coimbra.

SILVA, EDUARDO SÁ (2014): “*A Nova Diretiva de Contabilidade*”, Vida Económica, Lisboa.

SILVA, ISABEL MARQUES (2010): “*Regime Geral das Infrações Tributárias – 3.^a Edição*”. Livraria Almedina.

SIMÕES, JOSÉ MANUEL DE BARROS POIARES (1999): “*Direito Tributário*”, Livraria Almedina, Lisboa.

SOUSA FRANCO, ANTÓNIO (1982): “*Direito Financeiro e Finanças Públicas*”, Edições Veiga/Universidade, Lisboa.

SOUSA, JORGE LOPES (2007): “*Código de Procedimentos e de Processo Tributário – anotado e comentado – Volume II, 5.ª Edição*”, Livraria Almedina, Lisboa.

TEIXEIRA, GLÓRIA (2010): “*Manual de Direito Fiscal*”, Livraria Almedina, Lisboa.

TOMAZ, JOÃO AMARAL (2007): “*O mecanismo de autoliquidação do IVA (reverse charge) e o combate à fraude ao IVA*”. Estudos em memória de Teresa Lemos, Lisboa.

TORGA, MIGUEL (1999): “*Novos Contos da Montanha*” Publicações Livraria D.Quixote, Lisboa.

UNAMUNO, MIGUEL DE (1989): “*Por Terras de Portugal e de Espanha*”, Lisboa, Assírio & Alvim.

VIDA ECONÓMICA (2014): “*Código do IVA, Legislação Complementar*”, Vida Económica Editorial, SA. ISBN 976-972-788-952-5.

VIANA, LUIS FILIPE (2014): *“Bússula Fiscal”*, Editora Encontro com a Escrita – Lisboa.

VILLANUEVA, ANTÓNIO VAZQUEZ DEL REY (2007): *“El IVA Y el Comercio Internacional. Tendências y Problemas actuales”*, Madrid.

XAVIER DE BASTOS, JOSÉ GUILHERME (1982): *“ IVA”*, Direção Geral dos Impostos-Centro de Formação e Aperfeiçoamento Profissional-Lisboa.

DIVERSA LEGISLAÇÃO AVULSA

CÂMARA MUNICIPAL DE BRAGANÇA (2012); “*ÁREAS URBANAS - PROPOSTAS PARA 2010-2014*” – INTERIORIDADE E COESÃO TERRITORIAL.

CAMARA MUNICIPAL DE BRAGANÇA (2013):”*Bragança na Época Contemporânea (1820-2012)*, volume 2, Bringráfica, Indústrias Gráficas, Lda., ISBN: 978-989-8344-25-0.

CARTA DE SERVICIOS DE LA AGÊNCIA TRIBUTÁRIA.

CIREC - España (2007): “*Revista de Economía Pública Social e Cooperativa*”, Editorial Valência-Espanha, ISSN 0213-8093, www.cirec-revista.es.

CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS (CSC).

CÓDIGO DE MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CMVM).

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE AS PESSOAS COLETIVA (IRC) – Decreto-Lei nº 442/B/88 de 30/11.

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE AS PESSOAS SINGULARES (IRS) – Decreto-Lei nº 442/A/88 de 30/11.

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA), Decreto-Lei nº 394/B/84 de 26/12.

COMISSÃO EUROPEIA (07/04/2016) – “*Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu*”, Bruxelas, 7.4.2016 COM (2016) 148 final.

CONFERÊNCIA (08/02/2013) “*De Amnistia e Branqueamento: A regularização Fiscal*” CHAMORRO Y ZARZA, JOSÉ ANTONIO – Universidade de Salamanca/ Faculdade de Direito.

CONTABILIDADE E GESTÃO, 2005 – Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2005.

CONTABILISTA, 2016 – Revista Oficial dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 195 de Junho de 2016 – Lisboa.

CONTABILISTA, 2016 – “ *A diretiva 2013/34/EU: The accounting directive*” Revista Oficial n.º 197 Agosto de 2016, da Câmara Oficial dos Técnicos de Contas, Lisboa.

DECRETO-LEI 290/92 de 29 de dezembro – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.

DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. Portal das Finanças.

www.portaldasfinancas.gov.pt

DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS (1985): “ *Actos Comunitários em Matéria de Fiscalidade*”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

DIRETIVA 2006/69/CE DO Conselho de 24 de Julho DE 2006 – simplificação do procedimento e cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a luta contra a fraude e evasão fiscal. JO n.º L221 de 12 de Agosto de 2006.

DIRETIVA 2006/112/CE – Harmoniza a Regulamentação do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

DIRETIVA 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que contempla o sistema comum do IVA, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva n.º 77/388/CEE, publicada no JO n.º L376, de 31/12/91.

DIRETIVA N.º 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Primeira Diretiva), publicada no JO n.º 71 de 10/04/67.

DIRETIVA N.º 67/228/CEE, do Conselho de 11 de Abril de 1967, publicada no JO n.º 71, de 14/04/67,

DIRETIVA N.º 77/388/CEE: A Harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: Matéria coletável uniforme – Sexta Diretiva. JO n.º L145 de 13 de Junho de 1977.

DIRETIVA N.º 79/1072/CEE, do Conselho de 6 de Dezembro de 1979, publicada no JO n.º L331, de 27/12/79.

DIRETIVA N.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, publicada no JO n.º L376/1, de 31/12/91.

DIRETIVA N.º 92/77/CEE, do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, publicada no JO n.º L316, de 31/10/92.

DIRETIVA 2011/16/EU – TROCA DE INFORMAÇÕES ENTRE ESTADOS-MEMBROS.

DIRETIVA 96/95/CE do Conselho de 20 de dezembro de 1996.

DIRETIVA 1999/92/CE do Conselho de 12 de dezembro.

DIRETIVA 2010/88/EU do Conselho de 7 de setembro.

DIVERSOS ARTIGOS DE OPINIÃO, PUBLICADOS EM JORNAIS DA ESPECIALIDADE.

DIVERSOS ARTIGOS DOS BOLETINS DE CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, RELACIONADOS COM O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.

DIVERSAS CIRCULARES E OFÍCIOS-CIRCULADOS DA DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS, RELACIONADAS COM A TEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.

DIVERSOS JORNAIS OFICIAIS DA UNIÃO EUROPEIA SOBRE A TEMÁTICA DO IVA.

ESTUDOS SOBRE TAXAS DE IVA REDUZIDAS APLICADAS A BENS E SERVIÇOS NOS ESTADOS MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA – Relatório final, Copenhagen Economics, 21 de junho de 2007.

FORUM ECONÓMICO DE TRÁS-OS-MONTES (2014) *“Livro Verde – Intervenções e Conclusões”*, NERBA - Núcleo Empresarial da Região de Bragança, Bragança 2014.

GUIA DO EURO (1998), Grupo Mundial Confiança, Lisboa.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO - Lei 37/1992 de 28 de Dezembro

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

JORNAIS E REVISTAS INTERNACIONAIS.

LA FISCALIDAD - Ministério de Economia y Hacienda-Secretaria de Estado de Hacienda.

LEI GERAL TRIBUTÁRIA, Decreto-Lei 398/98 de 12/12.

LEY 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

MINISTÉRIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (NIC).

PORDATA – BASE DE DADOS PORTUGAL CONTEMPORÂNEO,
FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS.

PORTAL DA UNIÃO EUROPEIA.

PARLAMENTO EUROPEU – Resolução de 13 de Outubro de 2011, P7-TA.

PLAN GERAL DE CONTABILIDAD (PGC).

PRIMEIRA, SEGUNDA E SEXTA DIRETIVAS DO CONSELHO DA UNIÃO
EUROPEIA.

PROGRAMA PARA O MERCADO COMUM RELATIVO AO SISTEMA
COMUM DO IVA, (1996), apresentado pela Comissão da Comunidades Europeias,
Bruxelas – Ciência e Técnica Fiscal n.º 383, DGCI – Ministério das Finanças,
Lisboa.

REGIME COMPLEMENTAR DE PROCEDIMENTO DA INSPEÇÃO
TRIBUTÁRIA (RCPIT) – Decreto-Lei nº 413/98.

REGIME DO IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI) –
Decreto-Lei n 290/92 de 28/12.

REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (RGIT) – Decreto-Lei n.º15/2001.

REGULAMENTO (CEE) N.º 218/92 Do Conselho, de 27 de Janeiro, relativo à cooperação administrativa entre Estados Membros no domínio dos impostos indiretos (IVA), publicada no JO n.º L24/1, de 01/02/92.

REGULAMENTO DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTA.

RELATÓRIO DA COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL – 1996 Abril.

REVISTA CONTABILISTA N.º 187 (2015): Ordem dos Contabilistas Certificados, Lisboa – ISSN 1645-9237.

REVISTA CONTABILISTA N.º 188 (2015): Ordem dos Contabilistas Certificados. Lisboa – ISSN 1645-9237.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2007): “*Sobre o regime IVA das amostras e das ofertas de pequeno valor - a comparação com a Europa*”. Publicação n.º90, da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – Lisboa.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2009): “ *Conclusões da Conferência Internacional sobre Planeamento Fiscal*”, Publicação n.º106, da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – Lisboa.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2009): “ *O «golpe de génio» europeu*”, Publicação n.º 110, da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – Lisboa.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2011): “ *A Reforma do IVA – algumas propostas*”, Publicação n.º 135 dos Técnicos Oficiais de Contas-Lisboa.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2012): “ *A recente comunicação sobre o futuro do IVA*”, Publicação n.º 144 da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – Lisboa.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2014): “ *O que é que o IVA tem?*” e “ *A prova da expedição e o direito à isenção das transações intracomunitárias*” Publicação n.º 176 dos Técnicos Oficiais de Contas – Lisboa.

REVISTA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2015): “*Hesitações e Impasses da Política Fiscal Europeia*”, Publicação n.º 182, da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – Lisboa.

SERVIÇOS DAS PUBLICAÇÕES OFICIAIS DA COMUNIDADES EUROPEIAS
(2000) ISBN 92-828-8742-1, L-2985 LUXEMBOURG.

TAXES IN EUROPE (2008): Editora Delmas.

TRABALHOS APRESENTADOS EM DIVERSOS CONGRESSOS E SEMINÁRIOS RELATIVOS AOS TEMAS TRATADOS NO PRESENTE TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO, NOMEADAMENTE NO QUE CONCERNE AO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.

TRATADO DE LISBOA (DEZ. 2009).

TRATADO DE MAASTRICH (NOV.2003).

WWW.AUDITNET.ORG

ZAZNET AECT (2013): “*Plano Estratégico de Cooperação e Desenvolvimento Territorial*”, Cooperação Transfronteriza España-Portugal.

ANEXOS

As Primeira, Segunda e Sexta Diretivas do Conselho e as Listas de produtos e serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado atualmente em vigor em Espanha e Portugal, ficam a fazer parte integrante desta tese de doutoramento por se entender serem “peças chave” probatórias e, consequentemente, “testemunharem” na íntegra e textualmente as afirmações e propostas efetuadas no sentido de ser imperioso caminhar urgentemente para a HARMONIZAÇÃO PLENA DO IVA.

I – INQUÉRITO PESSOAL DIRIGIDO AOS CONSUMIDORES PORTUGUESES QUE SE DESLOCAM A ZAMORA-ESPANHA PARA FAZER COMPRAS.

II – CÓPIA INTEGRAL DA PRIMEIRA DIRETIVA DO CONSELHO 67/227/CEE, DE 11 DE ABRIL DE 1967, RELATIVA À HARMONIZAÇÃO DAS LEGISLAÇÕES DOS ESTADOS MEMBROS RESPEITANTES AOS IMPOSTOS SOBRE O VOLUME DE NEGÓCIOS.

III – CÓPIA INTEGRAL DA SEGUNDA DIRETIVA DO CONSELHO 67/228/CEE, DE 11 DE ABRIL DE 1967, RELATIVA À HARMONIZAÇÃO DAS LEGISLAÇÕES DOS ESTADOS MEMBROS RESPEITANTES AOS IMPOSTOS SOBRE O VOLUME DE NEGÓCIOS – ESTRUTURA E MODALIDADES DE APLICAÇÃO DO SISTEMA COMUM DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.

IV – CÓPIA INTEGRAL DA SEXTA DIRETIVA DO CONSELHO 77/388/CEE, DE 17 DE MAIO DE 1977, RELATIVA AO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO COM AS ÚLTIMAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA COMISSÃO.

V – CÓPIA INTEGRAL DAS LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS ANEXAS AO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO EM VIGOR EM PORTUGAL – DECRETO-LEI N.º 394-B/84, DE 26 DE DEZEMBRO.

VI – CÓPIA INTEGRAL DAS LISTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS ANEXAS AO CÓDIGO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, EM VIGOR EM ESPANHA – ARTIGO 90.º DA LEI N.º 37/1992, DE 28 DE DEZEMBRO (ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO PUBLICADA EM 28/11/2014, COM ENTRADA EM VIGOR EM 1 DE JANEIRO DE 2015.

ANEXO I

INQUÉRITO

INQUÉRITO PESSOAL DIRIGIDO A CONSUMIDORES PORTUGUESES QUE SE DESLOCAM A ESPANHA PARA AQUISIÇÃO DE BENS E PRODUTOS, FEITO NO PRÓPRIO LOCAL.

ESTE INQUÉRITO É CONFIDENCIAL EM TERMOS DE IDENTIFICAÇÃO DO INQUIRIDO, TENDO COMO FINALIDADE UM ESTUDO RELATIVAMENTE À COMPARAÇÃO DO CUSTO DOS PRODUTOS NA REGIÃO TRANSFRONTEIRIÇA DE BRAGANÇA ZAMORA, NOMEADAMENTE EM DUAS GRANDES SUPERFÍCIES.

1 – QUAIS OS PRODUTOS OU SERVIÇOS QUE MAIS COMPRA EM ESPANHA?

2 – PORQUE FAZ AS SUAS COMPRAS EM ESPANHA?

3 – COM QUE FREQUÊNCIA FAZ AS SUAS COMPRAS EM ESPANHA?

4 – QUAL A MÉDIA EM GASTOS FINANCEIROS EM CADA DESLOCAÇÃO?

5 – QUAL A COMPOSIÇÃO DO AGREGADO FAMILIAR?

6 – PROFISSÃO?

____/____/____

OBRIGADO PELA COLABORAÇÃO

ANEXO II

PRIMEIRA DIRECTIVA DO CONSELHO, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (67/227/CEE).

O CONSELHO DA COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e, nomeadamente, os seus artigos 99 ° e 100 °.

Tendo em conta a proposta da Comissão,

Tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu,

Tendo em conta o parecer do Comité Económico e Social,

Considerando que o objectivo essencial do Tratado é instituir, no âmbito de uma união económica, um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno;

Considerando que a realização de tal objectivo pressupõe a aplicação prévia nos Estados-membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação das mercadorias e dos serviços no mercado comum;

Considerando que as legislações em vigor não correspondem às exigências referidas; que é, portanto, do interesse do mercado comum realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios a fim de eliminar, tanto quanto possível, os factores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário, e de modo a permitir que se atinja em seguida o objectivo da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros;

Considerando que dos estudos efectuados resultou que a harmonização deve conduzir à eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e à adopção, por parte de todos os Estados-membros, de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado;

Considerando que um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços; que, por consequência, é do interesse do mercado comum e dos Estados-membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho;

Considerando, todavia, que a aplicação do imposto ao comércio a retalho pode deparar, em alguns Estados-membros, com certas dificuldades de natureza prática e política; que, por tais razões, é necessário deixar aos Estados-membros, sem prejuízo de uma consulta prévia, a faculdade de aplicarem o sistema comum só até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicarem, se for caso disso, ao estágio do comércio a retalho, ou ao estágio anterior a este, um imposto complementar autónomo;

Considerando que é necessário proceder por fases, pois que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implicará, nos Estados-membros, relevantes modificações nas suas estruturas fiscais e terá sensíveis consequências nos domínios orçamentais, económico e social;

Considerando que a substituição dos sistemas de impostos cumulativos em cascata em vigor na maior parte dos Estados-membros pelo sistema de imposto sobre o valor acrescentado deve conduzir, ainda que as taxas e isenções não sejam harmonizadas ao mesmo tempo, a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, em cada país, mercadorias de um mesmo tipo estejam sujeitas à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição, e de que, nas trocas comerciais internacionais, seja conhecido o montante da carga fiscal que incide sobre as mercadorias, a fim de se poder efectuar uma exacta compensação dessa carga fiscal; considerando que é, portanto, oportuno prever, numa primeira fase, a adopção, por parte de todos os Estados-membros, do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, sem a harmonização simultânea das taxas e das isenções;

Considerando que não é possível prever, neste momento, de que modo e em que prazo a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios pode atingir o objectivo da supressão da tributação na importação e do

desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros; que é, por isso, preferível que o início da segunda fase e as medidas a adoptar para tal fase sejam fixados mais tarde, com base em propostas apresentadas pela Comissão ao Conselho,

ADOPTOU A PRESENTE DIRECTIVA:

Artigo 1 °

Os Estados-membros substituirão o seu sistema actual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, definido no artigo 2 °;

Em cada Estado-membro, a lei que determine tal substituição será promulgada no mais curto prazo, de forma a poder entrar em vigor em data que será fixada por cada Estado-membro, tendo em conta a situação conjuntural, mas, o mais tardar, em 1 de Janeiro de 1970.

A partir da entrada em vigor dessa lei, o Estado-membro não pode manter nem instituir qualquer medida de compensação fixa na importação e na exportação a título de imposto sobre o volume de negócios, em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros.

Artigo 2 °

O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o

consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

Todavia, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, estes últimos têm a faculdade, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 5 °, de aplicar tal sistema só até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicar, se for caso disso, ao estágio do comércio a retalho ou ao estágio anterior a este, um imposto complementar autónomo.

Artigo 3 °

Sob proposta da Comissão, o Conselho adoptará uma segunda directiva relativa à estrutura e às modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado.

Artigo 4 °

A fim de permitir ao Conselho discuti-las e, se possível, tomar decisões antes do termo do período de transição, a Comissão apresentará ao Conselho, antes do final do ano de 1968, propostas que indiquem de que modo e em que prazo a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios pode atingir o objectivo da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, garantindo a neutralidade de tais impostos no que se refere à origem dos bens e das prestações de serviços.

Para o efeito, ter-se-á em conta, designadamente, a relação entre os impostos directos e os indirectos, que difere nos vários Estados-membros, os efeitos de uma modificação dos sistemas fiscais sobre a política fiscal e orçamental dos Estados-membros e, também, a influência exercida pelos sistemas fiscais nas condições de concorrência e na situação social na Comunidade.

Artigo 5 °

Se um Estado-membro pretender fazer uso da faculdade prevista no último parágrafo do artigo 2 °, submeterá o assunto à apreciação da Comissão em tempo útil para efeitos de aplicação do artigo 102 ° do Tratado.

Artigo 6 °

Os Estados-membros são destinatários da presente directiva.

Feito em Bruxelas em 11 de Abril de 1967.

Pelo Conselho

O Presidente

R. van ELSLAND

ANEXO III

SEGUNDA DIRECTIVA DO CONSELHO de 11 de Abril de 1967

Relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (67/228/CEE).

O CONSELHO DA COMUNIDADE ECONÓMICA EUROPEIA.

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e, nomeadamente, os seus artigos 99.º e 100.º,

Tendo em conta a Primeira Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (¹),

Tendo em conta a proposta da Comissão,

Tendo em conta o parecer do Parlamento Europeu,

Tendo em conta o parecer do Comité Económico e Social,

Considerando que a substituição dos impostos sobre o volume de negócios em vigor nos Estados-membros por um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado tem em vista realizar os objectivos definidos na Primeira Directiva;

Considerando que, até à supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação, é possível deixar aos Estados-membros ampla autonomia quanto à determinação da taxa ou taxas diferenciadas do imposto;

Considerando que é igualmente possível admitir a título transitório certas diferenças entre as modalidades de aplicação do imposto nos Estados-membros, que é, todavia, necessário prever processos adequados a, por um lado, garantir a neutralidade concorrencial entre os Estados-membros e, por outro, reduzir gradualmente ou suprimir as diferenças em causa para alcançar uma convergência dos regimes nacionais de imposto sobre o valor acrescentado, a fim de preparar a realização do objectivo previsto no artigo 4.º da Primeira Directiva;

Considerando que, para poder aplicar a sistema de modo simples e neutro e manter a taxa normal do imposto dentro de limites razoáveis, é necessário limitar os regimes especiais e as medidas de excepção;

Considerando que o sistema de imposto sobre o valor acrescentado permite, se for caso disso, por razões de ordem social e económica, reduzir ou aumentar a carga fiscal sobre certos bens e serviços mediante uma diferenciação de taxas, mas que a introdução de taxas nulas suscita dificuldades de modo que é muito desejável limitar estritamente os casos de isenção de taxas reduzidas de nível suficientemente elevado para permitir, normalmente, a dedução do imposto pago no estágio anterior, o que conduz, aliás, em geral, ao mesmo resultado que actualmente se obtém com a aplicação de isenções nos sistemas cumulativos em cascata;

Considerando que pareceu possível deixar aos Estados-membros a tarefa de determinarem eles mesmos a regulamentação relativa às numerosas prestações de serviços cujo custo não influa sobre os preços dos bens e o regime a aplicar às pequenas empresas, sem prejuízo de se proceder, no que diz respeito a tal regime, a uma consulta prévia;

Considerando que se tornou necessário prever regimes especiais para a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado ao sector agrícola e encarregar

a Comissão de submeter ao Conselho, logo que possível, propostas para o efeito;

Considerando que é necessário prever numerosas disposições especiais, respeitantes às interpretações, derrogações e algumas modalidades de aplicação pormenorizadas e estabelecer uma lista das prestações de serviços obrigatoriamente submetidas ao sistema comum e que é conveniente que essas disposições e essa lista constem de anexos que façam parte integrante da presente directiva.

ADOPTOU A PRESENTE DIRECTIVA:

Artigo 1.º

Os Estados-membros instituirão, segundo um sistema comum, um imposto sobre o volume de negócios a seguir denominado «imposto sobre o valor acrescentado».

A estrutura e as modalidades de aplicação do referido imposto serão estabelecidas pelos Estados-membros nos termos dos artigos seguintes e dos Anexos A e B.

Artigo 2º

Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

- a) As entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo;
- b) As importações de bens.

Artigo 3.º

Por «território do país» entende-se o território em que o Estado em causa aplica o imposto sobre o valor acrescentado, esse território deve abranger, em princípio, o conjunto do território nacional, incluindo as águas territoriais.

Artigo 4.º

Por «sujeito passivo» entende-se qualquer pessoa que realize, de modo independente e habitual, operações relativas às actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, com ou sem fim lucrativo.

Artigo 5.º

1. Por «entrega de um bem» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

2. É igualmente considerada «entrega», na acepção do n.º 1:

- a) A entrega material de um bem por força de um contrato que preveja a locação de um bem por um período determinado ou a venda a prestações de um bem, quando, num caso e noutro, se estipule, que a propriedade se adquire, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;
- b) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de indemnização, em consequência de acto da Administração Pública ou em seu nome;
- c) A transferência de um bem efectuada por força de um contrato de comissão de compra ou de venda;
- d) A entrega de um bem móvel por força de um contrato de empreitada, isto é, a entrega ao cliente, pelo empreiteiro, de um bem móvel por ele fabricado com materiais ou objectos que o cliente lhe confiou para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido ou não uma parte dos produtos utilizados;
- e) A entrega de trabalhos imobiliários, incluindo aqueles em que há incorporação de um bem móvel num bem imóvel.

3. São equiparadas a entrega efectuada a título oneroso:

- a) A apropriação por um sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, de bens que destina a seu uso privado ou de que dispõe a título gratuito;
- b) A utilização, por um sujeito passivo, para os fins da sua empresa, de bens produzidos ou extraídos por ele próprio ou por um terceiro por sua conta.

4. Por lugar entende-se:

- a) Se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente ou por um terceiro, o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição, ou o transporte com destino ao adquirente;
- b) Se o bem não for expedido nem transportado: o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega.

5. O facto gerador do imposto ocorre no momento em que efectua a entrega. Todavia, relativamente às entregas antecedidas de pagamentos por conta, pode prever-se que o facto gerador ocorre no momento em que é emitida a factura ou, o mais tardar, no momento em que é cobrado o pagamento por conta, até ao limite do montante facturado ou cobrado.

Artigo 6.º.

Por «prestação de serviços» entende-se qualquer operação que não constitua entrega de um bem na acepção do artigo 5.º.

2. As disposições constantes da presente directiva, no que se refere à tributação das prestações de serviços, só são aplicáveis obrigatoriamente às prestações de serviços enumeradas no Anexo B.

3. Por lugar da prestação de serviços entende-se, em princípio, o lugar em que o serviço prestado, o direito cedido ou concedido ou o bem locado são utilizados ou aproveitados.

4. O facto gerador do imposto ocorre no momento em que se efectua o serviço. Todavia, relativamente às prestações de serviços por período indeterminado ou

que ultrapassem um certo período ou que é emitida a factura ou, o mais tardar, no momento em que é cobrado o pagamento por conta, até ao limite do montante facturado ou cobrado.

Artigo 7.º

1. Por «importação de um bem» entende-se a entrada desse bem no «território do país», na acepção do artigo 3.º.

2. Na importação, o facto gerador do imposto ocorre no momento em que o referido bem entra no território do país. Todavia, os Estados-membros podem ligar o facto gerador e a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado ao facto gerador e à exigibilidade previstos em matéria de direitos aduaneiros ou outros impostos, taxas e demais encargos na importação.

A mesma ligação pode ser estabelecida no que se refere ao facto gerador e exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado quanto às entregas de bens importados, em relação aos quais tenham sido suspensos os direitos aduaneiros ou outros impostos, taxas e demais encargos.

Artigo 8.º

A matéria colectável é constituída:

- a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo aquilo que constitui o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo todas as despesas e impostos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado
- b) No caso das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens, ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo;
- c) No caso de importações de bens, pelo valor aduaneiro, acrescido de todos os direitos, impostos, taxas e demais encargos devidos em consequência da

importação, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado. A mesma matéria colectável é considerada quando o bem estiver isento de direitos aduaneiros ou não estiverem sujeito a direitos aduaneiros *ad valorem*.

No caso de importações de bens, os Estados-membros podem majorar a matéria colectável das despesas acessórias (embalagem, transporte, seguro, etc.) que se verifiquem até ao local de destino e que não estejam incluídas naquela matéria colectável.

Artigo 9.º

1. A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado será fixada por cada Estado-membro em uma percentagem da matéria colectável, que é a mesma para as entregas de bens e para as prestações de serviços.

2. Em certos casos, as entregas de bens e as prestações de serviços podem, contudo, ser sujeitas a taxas agravadas ou reduzidas. As taxas reduzidas serão taxadas de tal modo que o montante do imposto sobre o valor acrescentado resultante da aplicação dessas taxas permita normalmente deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado, que seja dedutível nos termos do artigo 11.º.

3. A taxa aplicável à importação de um bem é a que se aplica, no território do país, à entrega de um bem idêntico.

Artigo 10.º

1. Estão isentas de imposto sobre o valor acrescentado, nas condições fixadas por cada um dos Estados- membros:

- a) As entregas de bens expedidos ou transportados para fora do território em que o Estado em causa aplica o imposto sobre o valor acrescentado;

- a) As prestações de serviços relativas aos bens referidos na alínea a) ou em trânsito.
- 2. Podem ser isentas de imposto sobre o valor acrescentado, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 16.º, as prestações de serviços relativas a importações de bens.
- 3. Os Estados-membros podem estabelecer, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 16.º, outras isenções que considerem necessárias.

Artigo 11.º

1. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para as necessidades da própria empresa, o sujeito passivo é autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado que lhe é facturado em relação a bens que lhe são fornecidos e a serviços que lhe são prestados;

- b) O imposto sobre o valor acrescentado pago, em relação a bens importados;

- b) O imposto sobre o valor acrescentado pago, em relação à utilização de bens referida no n.º 3, alínea b), do artigo 5.º.

2. Não é dedutível o imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre os bens e serviços utilizados para efectuar operações não sujeitas a impostos ou isentas.

O sujeito passivo é, contudo, autorizado a fazer a dedução, se as entregas de bens e as prestações de serviços forem efectuadas fora do território ou isentas, nos termos dos números 1 ou 2 do artigo 10.º.

No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados quer em operações que conferem direito à dedução, quer em operações que não conferem esse direito, a dedução só é admitida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações (regra prorata).

3. A dedução é efectuada sobre o imposto sobre o valor, acrescentado devido no período em que o imposto dedutível tiver sido facturado, no caso da alínea a) do n.º 1, ou pago, nos casos das alíneas b) e c) do n.º 1 (deduções imediatas).

Em caso de dedução parcial, nos termos do n.º 2, o montante da dedução é determinado, provisoriamente, segundo critérios estabelecidos por cada Estado-membro e regularizado depois do fim do ano quando for calculado o valor prorata do ano de aquisição.

No que diz respeito aos bens de investimento, a regularização realizar-se-á segundo as variações do valor prorata ocorridas durante um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens foram adquiridos; a regularização aplica-se, em cada ano, apenas a um quinto do imposto que incidiu sobre os bens de investimento.

4. Podem excluir-se do regime das deduções certos bens e serviços, designadamente os que sejam susceptíveis de utilização, exclusiva ou parcial, para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.

Artigo 12.º

Os sujeitos passivos devem emitir uma factura em relação às entregas de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo.

Os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada de modo a permitir a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração fiscal.

Os sujeitos passivos devem apresentar mensalmente uma declaração que contenha, em relação às operações efectuadas durante o mês anterior, todas as

informações necessárias ao cálculo do imposto e das deduções a efectuar. Os sujeitos passivos devem pagar a importância do imposto sobre o valor acrescentado no acto da apresentação da declaração.

Artigo 13º.

Se um Estado-membro considerar que, em casos excepcionais, é necessário adoptar medidas especiais para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar qualquer fraude, deve informar de tal facto a Comissão e os outros Estados-membros.

Se, no prazo de um mês, houver oposição por parte de um ou mais Estados-membros ou da Comissão, o pedido de derrogação será submetido à apreciação do Conselho, o qual deliberará sob proposta da Comissão, no prazo de três meses.

Se das conclusões da Comissão resultar tratar-se apenas de uma simplificação da cobrança ou de uma medida destinada a evitar a fraude, o Conselho decidirá da derrogação solicitada, deliberando por maioria qualificada.

Se das referidas conclusões resultar, pelo contrário, que a medida prevista pode prejudicar os próprios princípios do regime instituído pela presente directiva, e, em especial, a neutralidade da concorrência entre os Estados-membros, o Conselho decidirá, deliberando por unanimidade.

Num e noutro caso, o Conselho deliberará, de acordo com os mesmos processos, sobre o período de aplicação de tais medidas.

O Estado interessado só pode aplicar as medidas previstas depois de decorrido o prazo de oposição, ou, se tiver havido oposição, depois da decisão do Conselho, se esta for favorável.

Estas disposições deixarão de ser aplicáveis no momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros.

Artigo 14.º

Os Estados-membros podem, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 16.º, aplicar às pequenas empresas, em relação às quais a sujeição ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado crie dificuldades, o regime especial que melhor se adapte às exigências e possibilidades nacionais.

Artigo 15.º

1. A Comissão submeterá ao Conselho, no mais curto prazo, propostas de directivas sobre as modalidades gerais de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações relativas aos produtos agrícolas.

2. Até à data fixada nas directivas referidas no n.º 1, para aplicação de tais modalidades gerais, os Estados-membros podem, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 16.º, aplicar às empresas agrícolas, em relação às quais a sujeição ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado crie dificuldades, o regime especial que melhor se adapte às exigências e possibilidades nacionais.

Artigo 16.º

Nos casos em que, por força do disposto na presente directiva, um Estado-membro deva proceder a consultas submeterá o assunto à apreciação da Comissão, em tempo útil, para efeitos de aplicação do artigo 102.º do Tratado.

Artigo 17.º

Na passagem dos sistemas actuais de impostos sobre o volume de negócios para o sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, os Estados-membros podem:

- adoptar, disposições transitórias para cobrar o imposto antecipadamente;
- aplicar, durante um determinado período transitório , em relação aos bens de investimento, o método das deduções segundo fracções anuais (deduções pro rata temporis);
- excluir, durante um determinado período transitório, total ou parcialmente, os bens de investimento do regime de deduções a que se refere o artigo 11.º; e, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 16.º:
- autorizar, a fim de conceder um desagravamento total ou parcial, mas de âmbito geral, do imposto sobre o volume de negócios cobrado até ao momento da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado — deduções forfetárias em relação aos bens de investimento ainda não amortizados, bem como em relação às existências naquele momento. Todavia, os Estados-membros têm a faculdade de limitar tais deduções aos bens exportados durante o período de um ano a contar da introdução do imposto sobre o valor acrescentado. Neste caso, as deduções só podem ser concedidas em relação aos bens em armazém no momento acima referido e exportados sem ulterior transformação;
- prever, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, por razões de interesse social bem defini-das e a favor dos consumidores finais, taxas reduzi- das ou mesmo isenções com eventual reembolso dos impostos pagos no estágio anterior, desde que a incidência global destas medidas não ultrapasse a dos benefícios aplicados no regime actual.

Artigo 18º.

Após consulta dos Estados-membros, a Comissão apresentará ao Conselho, pela primeira vez em 1 de Janeiro de 1972 e, posteriormente, de dois em dois anos, um relatório sobre o funcionamento do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado nos Estados-membros.

Artigo 19.º.

No interesse do mercado comum, o Conselho adoptará, em momento oportuno, sob proposta da Comissão, as directivas adequadas tendo em vista completar o sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado e, nomeadamente, reduzir gradualmente ou suprimir as medidas tomadas pelos Estados-membros em derrogação do sistema, para alcançar uma convergência dos regimes nacionais de imposto sobre o valor acrescentado, a fim de preparar a realização do objectivo previsto no artigo 4.º da Primeira Directiva.

Artigo 20.º

Os anexos fazem parte integrante da presente directiva.

Artigo 21.º.

Os Estados-membros são destinatários da presente directiva.

Feito em Bruxelas em 11 de Abril de 1967.

Pelo Conselho

O Presidente R. van ELSLANDE

ANEXO IV

IVA - 6.^a DIRETIVA - última modificação: 09.03.2014

Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) (Diretiva IVA)

A presente diretiva codifica as disposições que implementam o sistema comum do IVA aplicável à produção e à distribuição de bens e serviços comprados e vendidos para fins de consumo na União Europeia (UE). Para assegurar a neutralidade do imposto, seja qual for o número de operações, os sujeitos passivos do IVA podem deduzir da sua conta IVA o montante do imposto que pagaram a outros sujeitos passivos. O IVA é suportado em definitivo pelo consumidor final sob a forma de uma percentagem sobre o preço final do bem ou do serviço.

ATO

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

SÍNTESE

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo, aplicado às atividades comerciais que implicam a produção e a distribuição de bens e a prestação de serviços. As disposições relativas à criação do sistema comum do IVA da União Europeia (UE) são codificadas pela atual Diretiva IVA.

O sistema comum do IVA aplica-se aos bens e serviços comprados e vendidos para fins de consumo na UE. O imposto é calculado em função do valor acrescentado aos bens e serviços em cada fase da produção e da cadeia de distribuição.

O imposto é cobrado de forma fraccionada através de um sistema de pagamentos parciais que permite aos sujeitos passivos do IVA (empresas registadas para efeitos do IVA) deduzir da sua conta IVA o montante do imposto que pagaram a outros sujeitos passivos sobre os bens adquiridos destinados à sua atividade comercial aquando da fase precedente. Este mecanismo permite assegurar a neutralidade do imposto, independentemente do número de operações.

O IVA é suportado em definitivo pelo consumidor final sob a forma de uma percentagem aplicada sobre o preço final do bem ou do serviço. Esse preço final é a soma dos valores acrescentados em cada fase de produção e de distribuição. O fornecedor de bens ou o prestador de serviços (o sujeito passivo) paga o IVA sobre os bens ou os serviços à administração fiscal nacional, após dedução do IVA que pagou aos seus próprios fornecedores.

Âmbito de aplicação

Estão sujeitas ao IVA as operações efetuadas a título oneroso no território de um país da UE por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Estão também sujeitas ao IVA as importações efetuadas por qualquer pessoa.

As operações tributáveis incluem o seguinte:

- as entregas de bens efetuadas por um sujeito passivo;
- as aquisições intracomunitárias de bens num país da UE em proveniência
- de outro país da UE;

- as prestações de serviços por um sujeito passivo;
- as importações ou um país não pertencente à União Europeia).

Uma aquisição intracomunitária de bens só ocorre quando há transporte de bens entre países da UE diferentes. Tem lugar quando os bens vendidos por um sujeito passivo no país da UE de partida são adquiridos num outro país da UE de chegada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo. Tem também lugar quando se trata de meios de transporte novos e de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo adquiridos por outras pessoas.

Se o montante global das aquisições intracomunitárias de bens efetuadas por pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos e por certas categorias de sujeitos passivos isentos não exceder um limiar de 10 000 euros por ano, essas aquisições não estão sujeitas ao IVA, exceto no caso de o comprador decidir registar-se.

As aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão, de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades não estão sujeitas ao IVA quando o vendedor for um sujeito passivo revendedor ou um organizador de vendas em leilão que tenha pago o imposto sobre esses bens utilizando o regime especial de tributação da margem de lucro.

Aplicação territorial

O IVA da UE não se aplica nos seguintes territórios terceiros:

- a Ilha de Helgoland, território de Büsingen, Ceuta, Melilha, Livigno, Campione d'Italia e águas italianas do lago de Lugano (territórios igualmente excluídos do território aduaneiro da UE);
- o Monte Atos, as ilhas Canárias, os departamentos franceses ultramarinos, as ilhas Åland e as ilhas Anglo-Normandas (territórios que fazem parte do território aduaneiro da UE).

Na sequência das disposições do Tratado, o IVA também não se aplica a Gibraltar ou à parte de Chipre que não está sob o controlo efetivo do governo da República de Chipre. Estas regiões são tratadas como territórios terceiros.

Dado que o Principado do Mónaco, a ilha de Man e as zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia não são considerados como países não pertencentes à União Europeia, o IVA é neles aplicável.

Sujeitos passivos

O sujeito passivo é a pessoa que exerce, de modo independente e em qualquer lugar, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade, uma atividade económica. A atividade económica inclui atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, abrangendo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. Na medida em que os assalariados e outras pessoas se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação, as suas atividades não se consideram como sendo exercidas de modo independente.

Qualquer outra pessoa que efetue a título ocasional uma entrega de um meio de transporte novo transportado com destino a outro país da UE é considerada também um sujeito passivo.

Um país da UE pode considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com uma atividade económica e, designadamente, a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação, ou a entrega de um terreno para construção.

Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, exceto na medida em que a não

sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas. Quando efetuam certas operações comerciais, esses organismos são, no entanto, sujeitos passivos.

Operações tributáveis

A entrega de bens é a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

Entende-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

A aquisição intracomunitária de bens é a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo transportado de um país da UE com destino ao adquirente noutro país da UE.

A importação de um bem é a introdução na UE de um bem que não se encontre em livre prática. Caso se trate de um bem em livre prática proveniente de um território terceiro, a introdução desse bem é também uma importação.

Lugar das operações

O lugar de uma entrega de bens é:

- o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega (se o bem não for expedido nem transportado);
- o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente (se o bem for expedido ou transportado);

- o lugar de partida do transporte de passageiros (se o bem for vendido a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio);
- o lugar onde se encontra o adquirente (se se tratar de fornecimento de gás através de uma rede de gás natural dentro da UE ou de qualquer rede a ela ligada, de fornecimento de eletricidade ou de fornecimento de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou de arrefecimento).

Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada do transporte com destino ao adquirente.

Considera-se que o lugar de uma prestação de serviços a sujeitos passivos é o lugar onde o adquirente tem a sede da sua atividade económica ou, se for destinada a um estabelecimento estável que o adquirente tenha noutro local, o lugar onde esse estabelecimento estável está situado ou, na ausência de qualquer estabelecimento, o lugar onde o adquirente tem domicílio ou residência habitual. Considera-se que o lugar de uma prestação de serviços a sujeitos não passivos é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou, se for efetuada a partir de um estabelecimento estável que o prestador tenha noutro local, o lugar onde esse estabelecimento estável está situado ou, na ausência de qualquer estabelecimento, o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.

Existem, no entanto, algumas exceções a estas regras gerais. Os serviços em causa são os ligados a bens imóveis, ao transporte de passageiros e bens, a atividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes e recreativas, bem como os serviços de restauração e “catering” e os serviços de locação de curta duração de meios de transporte. Estas exceções têm principalmente por objetivo assegurar a tributação no lugar onde o serviço será efetivamente consumido.

Nas relações com países não pertencentes à União Europeia, a fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorção de concorrência, os países da UE podem considerar:

- o lugar de certas prestações de serviços situado no território de um país da UE como se estivesse situado fora da UE, quando a utilização e a exploração efetivas se realizem fora da UE;
- o lugar de certas prestações de serviços situado fora da UE como se estivesse situado no território de um país da UE, quando a utilização e a exploração efetivas se realizem no território do país da UE.

O lugar de uma importação de bens é o país da UE em que se encontra o bem no momento em que é introduzido na UE.

Facto gerador e exigibilidade do imposto.

O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços, exceto num determinado número de casos limitados.

No caso da aquisição intracomunitária de bens, o facto gerador do imposto ocorre no momento em que a aquisição é efetuada. O imposto torna-se exigível no dia 15 do mês seguinte ao de aquisição. Se, porém, tiver sido emitida uma fatura antes dessa data, o imposto torna-se exigível na data de emissão dessa fatura.

No entanto, desde 1 de janeiro de 2013, quando a Diretiva 2010/45/UE entrou em vigor, o imposto tornou-se exigível no momento da emissão da fatura ou, se não tiver sido emitida nenhuma fatura até essa data, no termo do prazo a que se refere o artigo 222.o da presente diretiva.

Quanto à importação de bens, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que o bem é introduzido no território de um país da UE.

Valor tributável

No caso das entregas e aquisições intracomunitárias de bens e das prestações de serviços, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido, em relação a essas operações, do adquirente, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações. O valor tributável inclui igualmente os direitos aduaneiros, taxas, impostos (com exceção do próprio IVA) e as despesas acessórias exigidas pelo fornecedor ou pelo prestador ao adquirente, mas não inclui certas reduções de preço, abatimentos e bónus, bem como quantias recebidas a título de reembolso das despesas efetuadas.

Em caso de importação de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido como valor aduaneiro. Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos fora do país da UE de importação e também os que são devidos em virtude da importação (com exceção do próprio IVA), bem como as despesas acessórias (embalagem, transportes, etc.), devem ser incluídos na base tributável.

Taxa do IVA

As operações tributáveis estão sujeitas ao imposto às taxas e condições do país da UE em que têm lugar. A taxa normal de IVA é fixada numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 15 % até 31 de dezembro de 2015.

Os países da UE podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas a uma percentagem que não pode ser inferior a 5 %. As taxas reduzidas podem apenas ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da Diretiva IVA (com a última redação que lhe foi dada pela Diretiva 2009/47/CE).

Os países da UE podem igualmente, após consulta do Comité do IVA, aplicar uma das taxas reduzidas aos fornecimentos de gás natural, de eletricidade e de aquecimento urbano.

Por último, em derrogação das regras normais, determinados países da UE foram autorizados a manter taxas reduzidas, incluindo taxas super-reduzidas ou taxas zero, em certos domínios.

Algumas destas derrogações previstas pelo Ato de Adesão dos dez países que aderiram à União Europeia em 1 de maio de 2004 são aplicáveis apenas até 31 de dezembro de 2010. Outras foram prorrogadas ou retomadas segundo as regras gerais da Diretiva 2009/47/CE.

Isenções

Os bens e serviços isentos de IVA são vendidos ao consumidor final sem aplicação de IVA na venda. No entanto, estando a entrega de bens ou a prestação de serviços isenta, é impossível, ao fornecedor, deduzir o IVA fazendo-o incidir sobre as aquisições. Com uma tal isenção sem direito à dedução, fica incluído no preço pago pelo consumidor um IVA oculto. Há que distinguir uma tal isenção do IVA à taxa zero, mantido por derrogação em certos países da UE. Neste caso, o preço final pedido ao consumidor não inclui qualquer IVA residual.

Por outro lado, existem isenções com direito à dedução cujo principal objetivo é ter em conta o local onde se considera que os bens ou os serviços são consumidos e, portanto, tributados: essas operações são desoneradas de IVA no seu país da UE de origem porque serão tributadas no país de destino.

Isenções sem direito a dedução

Por razões socioeconómicas, foram previstas isenções em benefício de:

- certas atividades de interesse geral (como, por exemplo, a hospitalização e a assistência médica, os bens e serviços relacionados com a assistência e a

segurança social, o ensino escolar ou universitário, determinadas prestações de serviços culturais);

- certas operações, nomeadamente as operações de seguro, a concessão de créditos, certos serviços bancários, as entregas de selos de correio, os jogos de azar ou a dinheiro, bem como certas entregas de bens imóveis.

Para facilitar as trocas comerciais de bens, certas importações de bens provenientes do exterior da UE estão isentas. É, por exemplo, o caso das importações definitivas de bens cuja entrega está isenta no país da UE de importação. É também esse o caso dos bens cuja importação é regida pelas Diretivas 2007/74/CE (bens transportados nas bagagens dos viajantes), 2009/132/CE (bens importados com fins não comerciais) e 2006/79/CE (bens objeto de pequenas remessas sem carácter comercial).

Isenções com direito a dedução

Dada a necessidade de ter em conta o lugar onde se considera que os bens ou os serviços são consumidos e, portanto, tributados, as operações seguintes estão isentas com direito a dedução:

- as entregas intracomunitárias de bens, incluindo os meios de transporte novos e os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, expedidos a partir de um país da UE com destino a outro país da UE;
- as exportações de bens da UE para um território terceiro ou um país terceiro;
- certas operações ligadas aos transportes internacionais ou assimiladas às exportações;
- as prestações de serviços efetuadas por intermediários quando estes intervenham nas operações ligadas à exportação;
- certas operações relacionadas com o tráfego internacional de bens, por exemplo no que respeita a entrepostos aduaneiros e não aduaneiros.

Deduções

Se um sujeito passivo adquiere bens ou serviços, esse sujeito tem o direito de deduzir o montante do IVA no país da UE em que efetua as suas operações se esses bens e serviços forem utilizados para a sua atividade económica profissional. Quando tenha pago IVA num país da UE em que não está estabelecido, o sujeito passivo pode obter o reembolso através de um procedimento eletrónico especial. O direito de dedução não se aplica quando se trate de uma atividade económica isenta ou quando o sujeito passivo beneficie de um regime especial (isenção de IVA para as pequenas empresas, por exemplo).

A dedução pode, em certos casos, ser limitada ou regularizada. Para poder exercer o direito à dedução, há que preencher certas condições, nomeadamente a obrigação de possuir uma fatura.

Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos

O IVA é devido:

- pelo sujeito passivo que efetue uma entrega de bens ou uma prestação de serviços tributáveis, exceto em certos casos específicos em que o imposto é devido por outra pessoa, nomeadamente o seu cliente que utilize o mecanismo de autoliquidação;
- pela pessoa que efetue uma aquisição intracomunitária de bens tributáveis;
- na importação, pela pessoa designada ou reconhecida como devedor pelo país da UE de importação.

Um sujeito passivo deve declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeito passivo e é obrigado a manter registos suficientemente pormenorizados.

Um sujeito passivo deve assegurar que seja emitida uma fatura suficientemente pormenorizada relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetue a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo. Deve também ser emitida uma fatura em determinados outros casos.

Derrogações

Os países da UE podem, em certas condições, ser autorizados a introduzir medidas derogatórias para simplificar a cobrança do IVA ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

Regimes especiais

Existem regimes especiais de IVA para:

- as pequenas empresas;
- os produtores agrícolas (regime comum forfetário);
- os bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e as antiguidades;
- o ouro para investimento;
- as agências de viagem;
- os serviços prestados por via eletrónica.

Consumidores

Certos regimes do IVA dizem não só diretamente respeito aos operadores económicos, mas igualmente aos particulares e aos consumidores finais. Trata-se, por exemplo, da situação em que um particular adquira bens num outro país da UE. Quando o bem é transportado pelo consumidor até ao seu domicílio, o IVA é pago no país da UE onde o bem foi vendido e comprado (isto é, na origem).

Certos sujeitos passivos isentos e pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos têm também o direito de adquirir uma quantidade limitada de bens num outro país da UE. Isto é consequência das regras atuais de tributação das trocas comerciais entre países da UE. Para essas pessoas, o regime assenta já no princípio da tributação no país da UE de origem dos bens entregues e dos serviços prestados (ver fim deste resumo).

O princípio da origem não se aplica, porém, quando os bens são vendidos à distância, ou seja, quando o vendedor e o comprador se encontram num país da UE diferente no momento em que os bens são expedidos. Se o valor dos bens vendidos anualmente supera um certo limiar (35 000 euros ou 100 000 euros consoante o país da UE), o fornecedor deve aplicar o princípio do destino. Deve, de qualquer modo, aplicar esse princípio para as suas vendas à distância de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Segundo esse princípio, o fornecedor contabiliza o IVA no país da UE de destino à taxa aplicável nesse país da UE.

O princípio da origem também não se aplica quando são adquiridos meios de transporte novos noutro país da UE. Nesse caso, o IVA é pago no país da UE de destino pelo comprador.

Luta contra a fraude

A fraude fiscal impede o bom funcionamento do mercado interno, gerando fluxos de bens não justificados e permitindo a colocação no mercado de bens com preços anormalmente baixos.

Para lutar contra este flagelo, a Diretiva 2008/117/CE estabelece as seguintes medidas:

- o estabelecimento de um prazo de um mês relativamente às informações sobre entregas intracomunitárias de bens;
- a criação de um prazo igual, aplicável tanto ao fornecedor como ao adquirente ou destinatário, no quadro das operações intracomunitárias;

- a redução dos encargos administrativos;
- a autorização para os operadores apresentarem trimestralmente os mapas recapitulativos relativos às entregas intracomunitárias de bens.

Luta contra a fraude ao IVA

A Diretiva 2013/42/UE incorpora na Diretiva IVA um mecanismo de reação rápida (MRR) que, em situações muito específicas, permite aos países da UE a tomada imediata de medidas em caso de fraude ao IVA súbita e em grande escala.

Um país da UE que pretenda introduzir uma medida especial no âmbito do MRR deve enviar uma notificação à Comissão utilizando um formulário normalizado e, simultaneamente, aos restantes países da UE. Deve fornecer à Comissão as informações relativas ao setor em questão, ao tipo e características da fraude, à existência de imperativos de urgência, ao caráter súbito e de grande escala da fraude e às suas consequências em termos de perdas financeiras consideráveis e irreparáveis. A Comissão dispõe então de um mês para confirmar se tem ou não objeções a formular, tendo em conta os pontos de vista dos outros países.

A Diretiva 2013/43/UE conexa altera a Diretiva IVA no que diz respeito à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude. Permite aos países da UE implementar (numa base facultativa e temporária) uma inversão da obrigação de pagamento do IVA sobre o fornecimento ou prestação de certos bens e serviços (mecanismo de autoliquidação).

CONTEXTO

A atual Diretiva IVA é uma reformulação da Sexta Diretiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e à matéria coletável uniforme, que foi alterada mais de 30 vezes desde a sua adoção. A atual diretiva codifica as disposições da Diretiva 77/388/CEE a partir de 1 de janeiro de 2007, sem alterar, na essência, a legislação em vigor.

REFERÊNCIAS

Ato	Entrada em vigor	Prazo de transposição nos Estados-Membros	Jornal Oficial da União Europeia
Diretiva 2006/112/CE	1.1.2007	1.1.2008	JO L 347 de 11.12.2006
Ato(s) modificativo(s)	Entrada em vigor - Data do termo de vigência	Prazo de transposição nos Estados-Membros	Jornal Oficial da União Europeia
Diretiva 2006/138/CE	29.12.2006	1.1.2007	JO L 384 de 29.12.2006
Diretiva 2007/75/CE	29.12.2007	-	JO L 346 de 29.12.2007
Diretiva 2008/8/CE	20.2.2008	Em função das disposições, entre 1.1.2009 - 1.1.2015	JO L 44 de 20.2.2008
Diretiva 2008/117/CE	21.1.2009	1.1.2010	JO L 14 de 20.1.2009

Diretiva 2009/47/CE	1.6.2009	-	JO L 116 de 9.5.2009
Diretiva 2009/69/CE	24.7.2009	1.1.2011	JO L 175 de 4.7.2009
Diretiva 2009/162/UE	15.1.2010	1.1.2011	JO L 10 de 15.1.2010
Diretiva 2010/23/UE	9.4.2010 - 30.6.2015	-	JO L 72 de 20.3.2010
Diretiva 2010/45/UE	11.8.2010	31.12.2012	JO L 189 de 22.7.2010
Diretiva 2010/88/UE	11.12.2010	-	JO L 326 de 10.12.2010
Diretiva 2013/42/UE	15.8.2013	-	JO L 201 de 26.7.2013
Diretiva 2013/43/UE	15.8.2013 até 31.12.2018	-	JO L 201 de 26.7.2013
Diretiva 2013/61/UE	1.1.2014	-	JO L 353 de 28.12.2013

ATOS RELACIONADOS

Diretiva 2009/132/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, que determina o âmbito de aplicação das alíneas b) e c) do artigo 143.o da Diretiva 2006/112/CE, no que diz respeito à isenção do imposto sobre o valor acrescentado de certas importações definitivas de bens (JO L 292 de 10.11.2009).

Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 2 de julho de 2009, no que respeita à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado [COM(2009) 325 final - Não publicada no Jornal Oficial].

Comunicação da Comissão ao Conselho, de 28 de janeiro de 2009, no que respeita à evolução tecnológica no domínio da faturação eletrónica e medidas destinadas a uma maior simplificação, modernização e harmonização das regras de faturação do IVA [COM(2009) 20 final - Não publicada no Jornal Oficial].

Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (Jornal Oficial L 44 de 20.2.2008).

Diretiva 2007/74/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007, relativa à isenção do imposto sobre o valor acrescentado e dos impostos especiais de consumo cobrados sobre as mercadorias importadas por viajantes provenientes de países terceiros (JO L 346 de 29.12.2007).

Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 5 de julho de 2007, sobre outras taxas de IVA além das taxas de IVA normal [COM (2007) 380 final - Não publicada no Jornal Oficial].

Diretiva 2006/79/CE do Conselho, de 5 de outubro de 2006, relativa às isenções fiscais aplicáveis na importação de mercadorias objeto de pequenas remessas sem carácter comercial, provenientes de países terceiros (versão codificada) (Jornal Oficial L 286 de 17.10.2006).

Regulamento (CE) n.º1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (Jornal Oficial L 264 de 15.10.2003).

Refere-se a título informativo que esta versão da 6.ª Diretiva do Conselho, cuja versão inicial foi publicada no Jornal Oficial n.º L 145, de 13 de Junho de 1967, foi objeto de diversas alterações as quais se encontram inseridas em local próprio, estando, consequentemente consolidada.

ANEXO V

ESTRUTURA DAS LISTAS DE BENS E SERVIÇOS DO IVA EM PORTUGAL¹³⁰

LISTA I

BENS E SERVIÇOS SUJEITOS A TAXA REDUZIDA – 6%

1 – Produtos alimentares:

1.1 - Cereais e preparados à base de cereais:

1.1.1 - Cereais;

1.1.2 - Arroz (em película, branqueado, polido, glaciado, estufado, convertido em trincas);

1.1.3 - Farinhas, incluindo as lácteas e não lácteas;

1.1.4 - Massas alimentícias e pastas secas similares, excluindo-se as massas recheadas;

¹³⁰ Listas anexas ao código do IVA.

1.1.5 - Pão e produtos de idêntica natureza, tais como gressinos, pães-de-leite, regueifas e tostas;

1.1.6 - Seitan.

1.2 - Carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas de:

1.2.1 - Espécie bovina;

1.2.2 - Espécie suína;

1.2.3 - Espécie ovina e caprina;

1.2.4 - Espécie equídea;

1.2.5 - Aves de capoeira;

1.2.6 - Coelho domésticos.

1.3 - Peixes e moluscos:

1.3.1 - Peixe fresco (vivo ou morto), refrigerado, congelado, seco, salgado ou em salmoura, com exclusão do peixe fumado, do espadarte, do esturjão e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar);

1.3.2 - Conservas de peixes (inteiros, em pedaços, filetes ou pasta), com exceção do peixe fumado, do espadarte, do esturjão e do salmão, quando secos, salgados ou em conserva e preparados de ovas (caviar);

1.3.3 - Moluscos, com exceção das ostras, ainda que secos ou congelados.

1.4 - Leite e lacticínios, ovos de aves:

1.4.1 - Leite em natureza, concentrado, esterilizado, evaporado, pasteurizado, ultrapasteurizado, condensado, fermentado, em blocos, em pó ou granulado e natas;

1.4.2 - Leites dietéticos;

1.4.3 - Manteiga, com ou sem adição de outros produtos;

1.4.4 - Queijos;

1.4.5 - Iogurtes, incluindo os iogurtes pasteurizados;

1.4.6 - Ovos de aves, frescos, secos ou conservados;

1.4.7 - Leites chocolatados, aromatizados, vitaminados ou enriquecidos;

1.4.8 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Bebidas e sobremesas lácteas;

1.4.9 - Bebidas e iogurtes de soja, incluindo tofu. *(Redação dada pelo artigo 120.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

1.5 - Gorduras e óleos gordos:

1.5.1 - Azeite;

1.5.2 - Banha e outras gorduras de porco.

1.6 - Frutas, legumes e produtos hortícolas: *(Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)*

1.6.1 - Legumes e produtos hortícolas, frescos ou refrigerados, secos ou desidratados;

1.6.2 - Legumes e produtos hortícolas congelados, ainda que previamente cozidos;

1.6.3 - Legumes de vagem secos, em grão, ainda que em película, ou partidos;

1.6.4 - Frutas, no estado natural ou desidratadas. *(Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)*

1.7 - Água, com exceção das águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias. *(Redação dada pelo artigo 120.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

1.7.1 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de*

dezembro) Águas, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias;

1.7.2 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Águas de nascente e águas minerais, ainda que reforçadas ou adicionadas de gás carbónico, sem adição de outras substâncias.

1.8 - Mel de abelhas.

1.9 - Sal (cloreto de sódio):

1.9.1 - Sal-gema;

1.9.2 - Sal marinho.

1.10 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Batata fresca descascada, inteira ou cortada, pré-frita, refrigerada, congelada, seca ou desidratada, ainda que em puré ou preparada por meio de cozedura ou fritura.

1.11 - Sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas. *(Redação dada pelo artigo 120.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

1.12 - Produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos.

2 - Outros:

2.1 - Jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo e livros em todos os suportes físicos.

Excetuando-se as publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante. *(Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)*

2.2 - Contribuição para o audiovisual, cobrada para financiamento do serviço público de radiodifusão e de televisão.

2.3 - Papel de jornal, referido na subposição 48.01 do sistema harmonizado.

2.4 - *(Revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)* Livros, folhetos e outras publicações não periódicas de natureza cultural, educativa, recreativa e desportiva, brochados ou encadernados.

Excetuam-se:

- a) Cadernetas destinadas a colecionar cromos, decalcomanias, estampas ou gravuras;
- b) Livros e folhetos de carácter pornográfico ou obsceno;
- c) Obras encadernadas em peles, tecidos de seda ou semelhante;
- d) Calendários, horários, agendas e cadernos de escrita;
- e) Folhetos ou cartazes promocionais ou publicitários, incluindo os turísticos, e roteiros ou mapas de estradas e de localidades;
- f) Postais ilustrados.

2.5 - Produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas a seguir indicados:

- a) Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos;
- b) preservativos;
- c) Pastas, gazes, algodão hidrófilo, tiras e pensos adesivos e outros suportes análogos, mesmo impregnados ou revestidos de quaisquer substâncias, para usos higiénicos, medicinais ou cirúrgicos;
- d) Plantas, raízes e tubérculos medicinais no estado natural;

e) Tiras de glicémia, de glicosúria e acetonúria, agulhas, seringas e canetas para administração de insulina utilizadas na prevenção e tratamento da Diabetes mellitus.

Compreendem-se nesta verba os resguardos e fraldas.

2.6 - Aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas e veículos semelhantes, acionados manualmente ou por motor, para deficientes, aparelhos, artefactos e demais material de prótese ou compensação destinados a substituir, no todo ou em parte, qualquer membro ou órgão do corpo humano ou a tratamento de fraturas e as lentes para correção de vista, bem como calçado ortopédico, desde que prescrito por receita médica, nos termos regulamentados pelo Governo. *(Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)*

2.7 - As prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas feitas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, que tenham renunciado à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA. *(Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)*

2.8 - Soutiens, fatos de banho ou outras peças de vestuário de uso medicinal, constituídas por bolsas interiores, destinadas à colocação de próteses utilizadas por mastetomizadas.

2.9 - Utensílios e quaisquer aparelhos ou objetos especificamente concebidos para utilização por pessoas com deficiência, desde que constem de uma lista aprovada por despacho conjunto dos Ministros das Finanças, da Solidariedade e Segurança Social e da Saúde.

2.10 - Utensílios e outros equipamentos exclusivos ou principalmente destinados a operações de socorro e salvamento adquiridos por associações humanitárias e corporações de bombeiros, bem como pelo Instituto de Socorros a Náufragos e pelo SANAS - Corpo Voluntário de Salvadores Náuticos.

2.11 - Prestações de serviços, efetuadas no exercício das profissões de jurisconsulto, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos

judiciais de natureza laboral e a pessoas que beneficiem de assistência judiciária. (*Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro*)

2.12 - (*Revogada pela Lei n.º 51-A/2011, de 30 de setembro*) Eletricidade.

2.13 - (*Revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro*) Utensílios e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados ao combate e deteção de incêndios.

2.14 - Transporte de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor.

Compreende-se nesta verba o serviço de transporte e o suplemento de preço exigido pelas bagagens e reservas de lugar.

2.15 - (*Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro*) Espetáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Excetua-se:

- a) Os espetáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;
- b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e eletrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro elétricos, jogos de vídeo, com exceção dos jogos reconhecidos como desportivos.

2.16 - (*Revogada pela Lei n.º 51-A/2011, de 30 de setembro*) Gás natural.

2.17 - Alojamento em estabelecimentos do tipo hoteleiro. A taxa reduzida aplica-se exclusivamente ao preço do alojamento, incluindo o pequeno-almoço, se não for objeto de faturação separada, sendo equivalente a metade do preço da pensão completa e a três quartos do preço da meia pensão.

2.18 - As empreitadas de construção de imóveis de habitações económicas ou de habitações de custos controlados, independentemente do promotor, desde que tal classificação esteja certificada por autoridade competente do ministério da tutela.

2.19 - As empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objeto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer caso, as referidas obras sejam diretamente contratadas com o empreiteiro. *(Redação da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro)*

2.20 - Locação de áreas reservadas em parques de campismo e caravanismo, incluindo os serviços com ela estreitamente ligados.

2.21 - Portagens nas travessias rodoviárias do Tejo, em Lisboa.

2.22 - Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.

2.23 - Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional. *(Redação da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro)*

2.24 - As empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas diretamente pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU), bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU. *(Redação da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro)*

2.25 - As empreitadas de construção de imóveis e os contratos de prestações de serviços com ela conexas cujos promotores sejam cooperativas de habitação e construção, incluindo as realizadas pelas uniões de cooperativas de habitação e construção económica às cooperativas suas associadas no âmbito do exercício das suas atividades estatutárias, desde que as habitações se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação de custos controlados, majorados em 20 %, desde que certificadas pelo Instituto Nacional de Habitação.

2.26 - As empreitadas de conservação, reparação e beneficiação dos prédios ou parte dos prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e construção cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a respetiva modalidade.

2.27 - As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou minigolfe ou instalações similares.

A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços.

2.28 - As prestações de serviços de assistência domiciliária a crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes.

2.29 - Cadeiras e assentos próprios para o transporte de crianças em veículos automóveis, bem como outros equipamentos de retenção para o mesmo fim. *(Aditada pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro)*

2.30 - Prestações de serviços de manutenção ou reparação de próteses, equipamentos, aparelhos, artefactos e outros bens referidos nas verbas 2.6, 2.8 e 2.9. *(Aditada pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro)*

2.31 - Serviços de reparação de velocípedes. (*Aditada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro*)

3 - Bens de produção da agricultura:

3.1 - Adubos, fertilizantes e corretivos de solos.

3.2 - Animais vivos, exclusiva ou principalmente destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução.

3.3 - Farinhas, cereais e sementes, incluindo misturas, resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e quaisquer outros produtos próprios para alimentação de gado, de aves e outros animais, referenciados no Codex Alimentarius, independentemente da raça e funcionalidade em vida, incluindo os peixes de viveiro, destinados à alimentação humana. (*Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro*)

3.4 - Produtos fitofarmacêuticos.

3.5 - Sementes, bolbos e propágulos.

3.6 - Forragens e palha.

3.7 - Plantas vivas, de espécies florestais ou frutíferas.

3.8 - Bagaço de azeitona e de outras sementes oleaginosas, grainha e folhelho de uvas.

3.9 - Sulfato cúprico, sulfato férrico e sulfato duplo de cobre e de ferro.

3.10 - Enxofre sublimado.

3.11 - (*Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro*) Ráfia natural.

4 - Prestações de serviços no âmbito das atividades de produção agrícola listados na verba 5: (*Redação da lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro*)

4.1 - Prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas. (*Ofício-circulado 30162/2014*)

4.2(*) - Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes:

- a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte;
- b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas;
- c) O armazenamento de produtos agrícolas;
- d) A guarda, criação e engorda de animais;
- e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas;
- f) A assistência técnica;
- g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização;
- h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem;
- i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.

5 - As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola: (*Redação da lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro*)

5.1 - Cultura propriamente dita:

5.1.1 - Agricultura em geral, incluindo a viticultura;

5.1.2 - Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas;

5.1.3 - Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros. (*Redação da lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro*)

5.2 - Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial:

5.2.1 - Criação de animais;

5.2.2 - Avicultura;

5.2.3 - Cunicultura;

5.2.4 - Sericicultura;

5.2.5 - Helicicultura;

5.2.6 - Culturas aquícolas e piscícolas;

5.2.7 - Canicultura;

5.2.8 - Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia;

5.2.9 - Criação de animais para obter peles e pelo ou para experiências de laboratório.

5.3 - Apicultura.

5.4 - Silvicultura.

5.5 - São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.

(*Nota - As verbas 4.2 e 5 foram aditadas pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)

LISTA II

BENS E SERVIÇOS SUJEITOS A TAXA INTERMÉDIA – 13%

1 - Produtos para alimentação humana:

1.1 - Conservas de carne e miudezas comestíveis.

1.2 - Conservas de peixes e de moluscos:

1.2.1 - Conservas de moluscos, com exceção das ostras.

1.3 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Frutas e frutos:

1.3.1 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Conservas de frutas ou frutos, designadamente em molhos, salmoura ou calda e suas compotas, geleias, marmeladas ou pastas;

1.3.2 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Frutas e frutos secos, com ou sem casca.

1.4 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Produtos hortícolas:

1.4.1 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Conservas de produtos hortícolas, designadamente em molhos, vinagre ou salmoura e suas compotas.

1.5 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Gorduras e óleos comestíveis:

1.5.1 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Óleos diretamente comestíveis e suas misturas (óleos alimentares);

1.5.2 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Margarinas de origem animal e vegetal.

1.6 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Café verde ou cru, torrado, em grão ou em pó, seus sucedâneos e misturas.

1.7 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Aperitivos à base de produtos hortícolas e sementes.

1.8 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Produtos preparados à base de carne, peixe, legumes ou produtos hortícolas, massas recheadas, pizzas, sandes e sopas, ainda que apresentadas no estado de congelamento ou pré-congelamento e refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio.

1.9 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Aperitivos ou snacks à base de estrudidos de milho e trigo, à base de milho moído e frito ou de fécula de batata, em embalagens individuais.

1.10 - Vinhos comuns.

1.11 - Águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias. *(Aditado pelo artigo 122.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

2 - Outros:

2.1 - *(Revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)* Flores de corte, folhagem para ornamentação e composições florais decorativas. Excetuam-se as flores e folhagens secas e as secas tingidas.

2.2 - *(Revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)* Plantas ornamentais.

2.3 - Petróleo e gasóleo, coloridos e marcados, comercializados nas condições e para as finalidades legalmente definidas, e fuelóleo e respetivas misturas. *(Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)*

2.4 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Aparelhos, máquinas e outros equipamentos exclusiva ou principalmente destinados a:

- a) Captação e aproveitamento de energia solar, eólica e geotérmica;
- b) Captação e aproveitamento de outras formas alternativas de energia;
- c) Produção de energia a partir da incineração ou transformação de detritos, lixo e outros resíduos;
- d) Prospeção e pesquisa de petróleo e ou desenvolvimento da descoberta de petróleo e gás natural;
- e) Medição e controlo para evitar ou reduzir as diversas formas de poluição.

2.5 - Utensílios e alfaías agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, eletrobombas, tratores agrícolas, como tal classificados nos respetivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura.

2.6 - Entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo. Excetuam-se as entradas em espetáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria. *(Aditado pelo artigo 122.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

3 - *(Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)* Prestações de serviços:

3.1 - (Revogado pelo n.º 2 do artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) Prestações de serviços de alimentação e bebidas.

A lista I e a lista II, encontram-se anexas ao código do IVA, fazendo parte integrante do mesmo e, entendeu-se elencá-las na sua totalidade, para se constatar a forma reiterada como os sucessivos Governos têm vindo a introduzir constantes alterações dentro das premissas autorizadas pela EU, desde a implementação do imposto em Portugal, tais como:

- Introdução de novos produtos e serviços;
- Mudanças de produtos e serviços entre listas, com a alteração implícita da taxa de imposto;
- Acréscimos de produtos e serviços às listas existentes; e
- Revogação de produtos e serviços nas duas listas.

ANEXO VI

ESTRUTURA DAS LISTAS DE BENS E SERVIÇOS DO IVA EM ESPANHA¹³¹

(Última atualização, publicada em 28/11/2014, para entrar em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2015)

Uno.

Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

¹³¹ Artigo 90.º da Lei 37/1992 de 28 de Dezembro que aprova o Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2.º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3.º Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

4.º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.

3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4.º Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

5.º Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas.

7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.

8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

9.º Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

11.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

12.º La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

3. Las siguientes operaciones:

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

2.º Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3.º Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1.º y 2.º del número 4 precedente.

Dos.

Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2.º Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

5.º Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se

transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

2.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

3.º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más

del 75 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en dicha Ley.

Lo dispuesto en este número 3.º no se aplicará a los servicios que resulten exentos por aplicación del número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta Ley.

Tres. Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

Optámos por manter integralmente a constituição das listas de produtos e serviços sujeitas às taxas reduzidas de 10% e 4%, constantes no Impuesto sobre el Valor Añadido-IVA em língua Castelhana, não só para manter a especificidade e fiabilidade da designação dos próprios produtos e serviços, mas também para se aferir das alterações constantes ao longo do tempo introduzidas pelos responsáveis governamentais, com a última alteração a vigorar desde 1 de Janeiro de 2015.